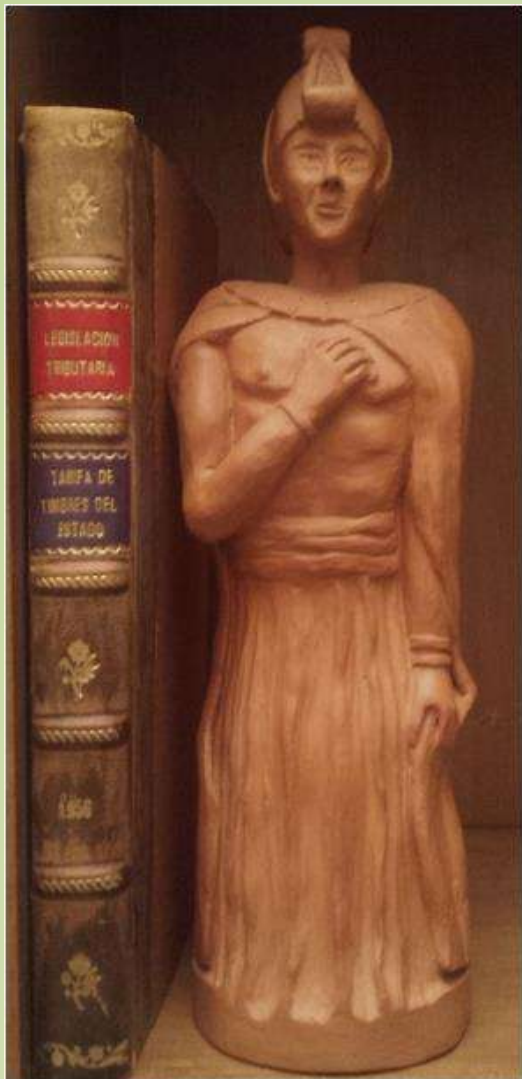


SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLITICA FISCAL

NÚMERO 23 – junio 2023

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



«PRIMAVERA EN MADRID: LA FERIA DEL LIBRO Y EL PARQUE DEL RETIRO»

«Desde el año 1967 las hojas de los árboles acogen a las de los libros, las hojas de la sabiduría» (Eva Orúe, directora de la Feria del Libro de Madrid)

IMÁGENES DE PORTADA:



Feria del Libro de Madrid 2023

Imagen: ferialibromadrid.com



**Monumento a Miguel de Cervantes
En la mediana de la Avenida de Arcentales en
los distritos Ciudad Lineal/San Blas. MARID**

Este es, al menos, el cuarto monumento que la ciudad de Madrid dedica a Don Miguel de Cervantes, y el más moderno de ellos, inaugurado e instalado en su actual ubicación en mayo de 1999.

Monumento a Miguel de Cervantes (Madrid)
Propietario de la imagen: Ayuntamiento de Madrid
Autor de la escultura: [Luis Sanguino](#)

JARDINES DEL BUEN RETIRO DE MADRID

En nuestro habitual reportaje fotográfico, proponemos un recorrido por el parque del Retiro al encuentro de personajes más o menos relacionados con el mundo de las letras.

- El Retiro tiene 118 hectáreas en la actualidad.
- A mediados del XVII el Conde-Duque de Olivares le regala los terrenos a Felipe IV.
- Felipe V (principios del XVIII) continúa con las obras de ajardinamiento. En esta época se diseñan los jardines del Parterre, de estilo marcadamente francés.
- La Real Fábrica de Porcelana se construye en la segunda mitad del XVIII por Carlos III que fue el primero en permitir el acceso a los ciudadanos (siempre que fuesen "correctamente vestidos y aseados").
- El Observatorio Astronómico se construye con Carlos IV a finales del XVIII.
- La invasión napoleónica destruye parcialmente los jardines y totalmente los edificios originales que no se conservan en la actualidad (el Palacio, el Teatro...)
- Tras la Guerra de la Independencia, Fernando VII inició su reconstrucción y abrió una parte del jardín al pueblo, reservándose la franja este (junto a la actual Av. de Menéndez Pelayo) para su uso personal, donde construyó una serie de edificios de recreo, conservándose aún a la casa del pescador, la casa del contrabandista y la montaña artificial.
- Reinando Isabel II se abrió la calle de Granada, calle que más tarde se llamaría de Alfonso XII, vendiéndose al estado los terrenos comprendidos entre ésta y el Paseo del Prado que fueron urbanizados por particulares.
- Tras el reinado de Isabel II, los jardines pasan a ser propiedad municipal y sus puertas se abrieron a todos los ciudadanos. Gran parte de los monumentos y reformas que han dado la actual configuración al Retiro son de esta época, como la construcción del paseo de coches eliminando la ría grande y el estanque de San Antonio de los Portugueses. Las últimas obras de ajardinamiento fueron las ejecutadas por el jardinero mayor Cecilio Rodríguez, que diseñó la rosaeda y los jardines que llevan su nombre.

Índice de imágenes (Parque del Retiro de Madrid)	
01. Feria del libro de Madrid 2023 portada	07.Placa en memoria de Mariano de Cavia 86
02. Monumento a Miguel de Cervantes (Madrid).. portada	08.Monumento a los hermanos Álvarez Quintero 148
03. Monumento a Dante 10	09. Monumento a Jacinto Benavente 190
04. Monumento a Benito Pérez Galdós..... 14	10. Busto de Miguel Moya Ojanguren 220
05.Monumento a Ramón de Campoamor 76	11. Monumento a Pío Baroja 252
06.Monumento a Jacinto Verdaguer 85	12. Homenaje a Tierno Galván..... 268

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

REVISTA DE POLITICA FISCAL

NÚMERO 23 – JUNIO 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. 23: JUNIO 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/Principeduro>

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. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio» (Artículo 31CE)

«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



«CUESTIONES TRIBUTARIAS DE PRESENTE Y FUTURO»

«Mira platero, los burros del Quemado: lentos, caídos, con si picuda carga de mojada arena, en la que llevan clavada, como en el corazón, la vara de acebuche con que les pegan («Los burros del arenero». «Platero y yo». Juan Ramón Jiménez»)

En días del mes de junio de 2023



José María López Geta.
Editor



El Boletín Oficial del Estado (número 128) del día 30 de mayo de 2023, publicó el Real Decreto 400/2023, de 29 de mayo, por el que se disolvía el Congreso de los Diputados y el Senado, convocándose elecciones generales a celebrar el 23 de julio de 2023. Tras dicha celebración, se iniciará una nueva legislatura, la XV, constituyéndose las Cámaras el 17 de agosto de 2023. Una vez más, ha quedado demostrado que la clase política ve encarnada la ciudadanía en la figura de los «burros del arenero»: *«lleva clavada, como en el corazón, la vara de acebuche con que les pegan»*.

Estamos en tiempos en los que de un lado y otro, se hace inventario de lo sucedido en los últimos años de modo que las personas lectoras de las presentes líneas estarán sobradamente informadas; trataremos de no «agobiar» a esas personas, pero consideramos de sumo interés hacer unos breves apuntes acerca de dos cuestiones que son a la vez «presente y futuro»: i) los efectos perversos del proceso inflacionario que vivimos en la fiscalidad; ii) el último invento de la demagogia tributaria: «El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas» que fue creado por el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, y cuya normativa entró en vigor el 29 de diciembre de 2022.

i) Acerca de la inflación y la fiscalidad.

Algunas Comunidades Autónomas, para enfrentar el proceso inflacionista, optaron por deflactar la Tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero el Gobierno Central se mantuvo, y mantiene hasta el presente, en una actitud perversa para imponer «un tributo extraordinario» que afecta singularmente a las clases menos acomodadas como ya advirtieron los clásicos de la Escuela de Salamanca a quienes los «liberales confesos» acudimos frecuentemente.

Hoy, es algo comúnmente aceptado que ignorar los efectos de la inflación en las rentas personales, en el poder adquisitivo de la ciudadanía, en suma en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha permitido a la Hacienda Pública Estatal alcanzar cifras de recaudación, impensables tiempo atrás, a costa del empobrecimiento paulatino del grueso de los contribuyentes. Algunos recortes en la imposición indirecta han tratado de paliar los efectos sobre la capacidad adquisitiva pero la recaudación ha ido «in crescendo».

El problema para los contribuyentes «efectivos» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es que el futuro no presenta perspectivas halagüeñas desde el punto y hora en que la alternativa que se ofrece desde posiciones ajenas al presente Gobierno es una deflactación parcial de la Tarifa, situando el punto de inflexión en las rentas por importe de cuarenta mil euros. Dos son las objeciones que cabe hacer a tal propuesta:



1ª La inflación afecta a todos los contribuyentes.

Por exigencias del principio de igualdad ante la Ley, no procede deflactación discriminatoria en función de los niveles de renta; otra cosa es, si se «quiere» que paguen más los que «más tienen», lo que procedería, en puridad de técnica tributaria ortodoxa, sería elevar los tipos de gravamen pero claro ésta decisión encuentra un obstáculo insalvable para las posiciones extremas: el principio de no confiscatoriedad consagrado en el artículo 31.1 CE [Problema: ino falta quienes postulan la confiscación!]. Así que en la realidad, los políticos y «sus expertos colaboracionistas» vuelven la vista hacia «los burros del arenero», es decir los perceptores de rendimientos del trabajo personal y de la actividad económica autónoma («clase media»).

2ª Resulta vergonzoso que se pretenda liberar de los efectos de la inflación al segmento de contribuyentes situados en niveles de renta inferiores a los cuarenta mil euros; la propuesta tiene trampa [lo decimos con pesar] puesto que el perjuicio para la recaudación derivado de la aplicación de la deflactación a ese segmento de renta tendrá relativamente poca importancia.

Ciertamente, sería interesante saber qué tipo de «escandallo» ha llevado a algunos «expertos» a la conclusión de que perceptores de rentas, por ejemplo, entre cuarenta y cincuenta mil euros, pueden hacer frente a los efectos de una inflación creciente, que puede estar creciendo menos, pero que habrá afectado dramática e irreversiblemente al poder adquisitivo de esa ciudadanía.

Hace ya bastantes años, y en estas mismas páginas lo recordamos no hace mucho, KARL OTTO PÖHL, Presidente del Deutsche Bundesbank desde 1 de enero de 1980 a 31 de julio de 1991, concluía en que la inflación es como la pasta de dientes, una vez que está fuera del tubo, es casi imposible volver a colocarla, por eso es mejor no apretar el tubo con demasiada fuerza. Desde nuestra modestia, y a la vista de las informaciones divulgadas por los terminales gubernativos (*los índices de inflación ya han bajado, la inflación es menor que hace unos meses, los movimientos de los índices se estabilizan, la inflación es en España menor que en otros países, los precios ya casi no suben, ...*) nos permitimos poner el siguiente ejemplo:

«Persona que, tras sucesivos «estirones» pasa, p.e., de tener un 1,00 metro de altura al 1,90 y luego, poquito a poco, alcanza los 2,20 metros y, afortunadamente mientras viva, en esa altura se queda, no vuelve a medir un metro (tal vez en la vejez, pasados muchos años, vea como su estatura se reduce en algunos centímetros)». Así sucede en general con los precios, no volverán a ser lo que fueron hace muy pocos años. Y otra vez en escena los «burros del arenero» pues la normativa europea pondrá límites a las «segundas rondas» pues en otras economías ya no harán faltas las mismas.



Y a todo esto, el Tribunal Constitucional incorporándose con entusiasmo al movimiento negacionista de los efectos perversos de la inflación. Así ha quedado acreditado en Sentencia 67/2023 de 6 de junio/2023 (Rec.3823/2022). La conclusión del Tribunal Constitucional es lapidaria: *«... del principio de capacidad económica no cabe inferir una obligación para el legislador de prever, siempre y en todo caso, la actualización del valor de adquisición de los inmuebles, singularizando las ganancias inmobiliarias mediante un específico ajuste a la inflación que no se aplica a ningún otro elemento del IRPF, ni en otros tributos que gravan también los incrementos patrimoniales, como la plusvalía municipal o el impuesto sobre sociedades. Se trata de una legítima opción de la que se podrá discrepar desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa, pero que no supone un caso de inconstitucionalidad por omisión».*

La experiencia nos tiene demostrado que cuando la Constitución no reconoce expresamente un Derecho, el Tribunal Constitucional se llama «a andanas», si así conviene a la «razón de Estado», o lo «crea» a su gusto (caso del «derecho al aborto») si así le conviene por coherencia con sus pronunciamientos.

Claro que extrañamente el Tribunal Constitucional hace unas observaciones «colaterales» que lo comprometen (en sus actuales o futuros miembros) en la toma de decisiones en asuntos que más adelante se sometan a su consideración: *«la situación económica previa y posterior a la reforma de 2014, con una inflación media del 2,37 por 100 anual para el periodo 2004-2014 y del 1,80 por 100 anual para el periodo 2014-2023, se halla muy lejos de poder calificarse como "extrema" o "especialmente aguda"».* Por tanto, consideramos ineludible hacer una pregunta. ¿Qué resolverá el Tribunal Constitucional a la vista de los índices de inflación consumados al día de la fecha?»?

Extrapoladas al presente las reflexiones que se hacen en los votos particulares a la STC de referencia, nos parece evidente que al ignorar la inflación no se somete a gravamen la verdadera capacidad económica, antes por el contrario, lo que ciertamente sucede es que se hace tributar a los contribuyentes por manifestaciones de riqueza total o parcialmente inexistentes con lo cual se conculca el principio de capacidad económica que debe informar un sistema tributario que ha de ser justo según el artículo 31.1 CE.

ii) A propósito del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)

No incurriremos en la molesta reiteración aludiendo a las dificultades surgidas para conseguir que los potenciales declarantes dispusieran del Modelo [718] para realizar la autoliquidación (tributo devengado el 31.12.2022) y conocer con certeza las consecuencias de ella derivada. Una vez más, la precipitada técnica legislativa, los espurios propósitos perseguidos (perjudicar a determinadas



Comunidades Autónomas y servir al rencor e incapacidad de otras) han dado lugar a una situación caótica en puntos esenciales para la seguridad jurídica.

Así lo puso de manifiesto el Consejo de Estado en su informe sobre el «Proyecto de Orden por la que se aprueba el «Modelo 718 *Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación*» Visto dicho informe, y siendo como es «ella», nos explicamos que la Ministra (esa mancha negra de la que nunca se recuperará el Ministerio de Hacienda) no haya mostrado el más mínimo sentido del decoro, pero ¿cómo han podido mantenerse en sus puestos los profesionales que la «soportan»? ¿dónde ha quedado la dignidad profesional de quienes conocen del imperio del principio de la reserva legal y por eso son más culpables?.

Con independencia de las consecuencias que en el orden de la presión tributaria traiga consigo el ITSGF creemos que hay que destacar cómo la Ley que lo crea, la Ley 38/2022, constituye el paradigma de lo torticero llevado a la producción normativa en su grado máximo. En efecto, durante el desarrollo de la Legislatura que ahora ha finalizado, arteramente el Gobierno actual ha procurado eludir la responsabilidad a que se refiere el artículo 108 CE («*El Gobierno responde solidariamente en su gestión política ante el Congreso de los Diputados*»). Aun en el supuesto de que por el Congreso de los Diputados así se acordase, en modo alguno se le podría exigir al Gobierno responsabilidad por su gestión política en razón de la aprobación de normas trascendentales y muy controvertidas, impulsadas por Grupos parlamentarios mediante «Proposiciones de ley» respaldadas por las Cortes Generales.

Sobre los términos en que se desarrolló la tramitación parlamentaria de lo que hoy es el artículo 3 de la Ley 38/2022, no cabe en nuestra opinión mejor calificativo que el dado por el Prof. Almudí Cid: «flagrante manifestación del filibusterismo parlamentario» («Paper 21». Publicado por la Asociación Española de Asesores Fiscales. AEDAF). Con detalle, nosotros expusimos los «entresijos» de dicha tramitación en Ponencia presentada a la Jornada Tributaria de Primavera/2023 (organizada por la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros) y que puede descargarse libremente en www.fundef.org. Las irregularidades de la repetida tramitación, constituyen alegación común en los recursos de inconstitucionalidad presentados y admitidos por el Tribunal Constitucional hasta la fecha. Veamos:

- Recurso de inconstitucionalidad n.º 1258-2023, contra 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.



«El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 21 de marzo de 2023, ha acordado admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 1258-2023, **promovido por el Consejo de Gobierno de Andalucía**, contra 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. Madrid, 21 de marzo de 2023.–El Secretario de Justicia del Pleno del Tribunal Constitucional, Alfonso Pérez Camino. (BOE 72/2023)»

- Recurso de inconstitucionalidad n.º 616-2023, contra 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.

«El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 18 de abril de 2023, ha acordado admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 616-2023, promovido por el **Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid**, contra 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. Madrid, 18 de abril de 2023.–El Secretario de Justicia del Pleno del Tribunal Constitucional, Alfonso Pérez Camino (BOE Núm. 97/2023)»

- Recurso de inconstitucionalidad n.º 1951-2023, contra 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.

«El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 18 de abril de 2023, ha acordado admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 1951-2023, promovido por la Xunta de Galicia, contra 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. Madrid, 18 de abril de 2023.–El Secretario de Justicia del Pleno del Tribunal Constitucional, Alfonso Pérez Camino. (BOE 97/2023)»



- Recurso de inconstitucionalidad n.º 1993-2023, contra 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.

«El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 9 de mayo de 2023, ha acordado admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 1993-2023, promovido por el **Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia**, contra 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. Madrid, 9 de mayo de 2023.–El Secretario de Justicia del Pleno del Tribunal Constitucional, Alfonso Pérez Camino»

[Aconsejable la lectura del artículo del Profesor García Novoa publicado en la Revista Técnica Tributaria nº 141 bajo el título «Motivos de inconstitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas»]

En determinados ámbitos, reina el optimismo sobre cuál sea el resultado (declaración de inconstitucionalidad) de los recursos de referencia. Permítasenos ser pesimistas pues a largo plazo y en cuanto que ello dependa del «CÁNDIDO-TC» y sus «Mariachis Progresistas» cabe esperar lo peor; a corto plazo, es de suponer que de producirse un cambio de Gobierno apoyado por una nueva mayoría parlamentaria, habrá derogación de la Ley 38/2022, al menos de su artículo 3, pero también al respecto somos pesimistas; en todo caso, el tributo inició su primer devengo el 31 de diciembre de 2022 y eso ya es irreversible.

¿Cuándo la ciudadanía se resistirá a ser el «burro del areno» de la clase política? Creemos que nunca, que ya es como el ave que evocaba también Juan Ramón Jiménez en «Platero y yo» («El canario se muere»):

«Mira Platero, el canario de los niños ha amanecido hoy muerto en su jaula de plata. Es verdad que el pobre estaba ya muy viejo... El invierno último, tú te acuerdas bien, lo pasó silencioso, con la cabeza escondida en el plumón. Y al entrar esta primavera, cuando el sol hacía jardín la estancia abierta y abrían las mejores rosas del patio, él quiso también engalanar la vida nueva, y cantó; pero su voz era quebradiza y asmática, como la voz de una flauta cascada»



MONUMENTO A DANTE



El Monumento a Dante Alighieri se encuentra en la Puerta de Dante de los Jardines del Retiro de Madrid en la zona sur del parque con salida a la Av. de Menéndez Pelayo. Es un mural de bronce realizado por un artista italiano en 1968 e instalado en mayo de 1969 por iniciativa de un grupo de industriales italianos que trabajaban en empresas españolas instaladas en su país. La obra llegó a España en octubre de 1968 y se instaló en mayo del año siguiente, aunque no hubo inauguración oficial. El relieve, que mide aproximadamente 5 metros de largo por 2,2 m de alto, se divide temáticamente en tres secciones. En el centro aparece la figura del escritor en altorrelieve. A la izquierda, cuatro ciudades unidas a su vida: Florencia, Rávena, Siena y Roma. A la derecha, representaciones de La Divina Comedia, su obra más conocida: Infierno, Purgatorio y Paraíso.

Autor: Estrada-Arráez

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)

SUMARIO

Información FISCAL

Número 23 / JUNIO 2023

PRESENTACIÓN	Pág. 3
---------------------------	-----------

Índice de imágenes (Parque del Retiro de Madrid)	
01. Feria del libro de Madrid 2023 portada	07.Placa en memoria de Mariano de Cavia86
02. Monumento a Miguel de Cervantes (Madrid) portada	08.Monumento a los hermanos Álvarez Quintero 148
03. Monumento a Dante 10	09. Monumento a Jacinto Benavente 190
04. Monumento a Benito Pérez Galdós 14	10. Busto de Miguel Moya Ojanguren 220
05.Monumento a Ramón de Campoamor..... 76	11. Monumento a Pío Baroja 252
06.Monumento a Jacinto Verdaguer..... 85	12. Homenaje a Tierno Galván..... 268

SUMARIO	11
----------------------	----



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)	15
I.1. Abril, 2023	15
- Normas publicadas (Analizadas)	15
- Normas publicadas (Reseñas)	20
I.2. Mayo, 2023	21
- Normas publicadas (Analizadas)	21
- Normas publicadas (Reseña).....	76



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)	77
1. Abril 2023	77
Normas publicadas (Reseña)	77
- CCAA Régimen Común.....	77
- CCAA Régimen Foral.....	78
2. Mayo 2023	81
Normas publicadas (Reseña)	81



- CCAA Régimen Común.....	81
- CCAA Régimen Foral.....	83



III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TS):	87
A) ABRIL, 2023	87
A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	87
A2. SENTENCIAS (Reseñas)	113
B) MAYO, 2023	120
B1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	120
B2. SENTENCIAS (Reseñas)	144



IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria: ..	149
A) ABRIL, 2023	149
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	149
II. SENTENCIAS (Reseñas)	157
B) MAYO, 2023	162
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	162
II. SENTENCIAS (Reseñas)	172



V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):	191
A) MARZO, 2023	191
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)	191
2. Consultas vinculantes (Reseñas)	199
B) ABRIL, 2023	202
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)	202
2. Consultas vinculantes (Reseñas)	213





VI. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES:	221
VI.I. REVISTAS	221
ABRIL-MAYO, 2023	221
👉 Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF	221
👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	229
👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España .	235
👉 NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid	237
👉 REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA	238
👉 CRÓNICA TRIBUTARIA (IEF)	243
VI.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES	250
👉 CARLOS PALAO TABOADA	250



VII. CONDICIÓN HUMANA:	253
[Información – Noticias Judiciales – extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
ABRIL, 2023	253
MAYO, 2023	258



MONUMENTO A BENITO PÉREZ GALDÓS



El monumento se inauguró por suscripción popular en enero de 1919, con la presencia del propio Galdós que, ya ciego, pidió que le acercaran a su estatua para poder tocarla con las manos. Justo un año después falleció. Durante muchos años se han celebrado homenajes a Galdós en torno a este monumento, aunque últimamente se está perdiendo esta costumbre.

Autor: Estrada-Arráez

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)

I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

ABRIL-MAYO, 2023

I.1. ABRIL, 2023

● **Normas publicadas (analizadas)**

➔ **Real Decreto 249/2023**, de 4 de abril (BOE 81/2023, de 5 de abril [RD])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 8576 del BOE núm. 81 de 2023](#)

ASUNTO: se modifican: **i)** Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; **ii)** el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio; **iii)** 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; **iv)** Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre; **v)** el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; **vi)** Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y **vii)** el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 25.04.2023 (el artículo 5 entrará en vigor el 1 de julio de 2023 y se aplicará respecto de ajustes que deban incluirse en las autoliquidaciones correspondientes a periodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.

Clausula derogatoria. Quedan derogadas cuantas normas de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en el RD.

MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL

- Derecho Tributario. Parte General
 - Aplicación de los Tributos
 - Actuaciones y procedimientos de gestión
 - Actuaciones y procedimiento de recaudación
 - Revisión en vía administrativa





- Derecho Tributario. Parte Especial
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - Impuesto sobre Sociedades
 - Impuesto sobre el Valor Añadido
 - Impuestos Especiales

→ INDICE

A) Articulado

- Artículo 1. Modificación 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 el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo

- Artículo 2. Modificación del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio

- Artículo 3. Modificación del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio

Artículo 4. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre

Artículo 5. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre

Artículo 6. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo

Artículo 7 Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio

B) Disposiciones Adicionales

Disposición adicional única Inclusión, exclusión y publicidad del Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos

C) Disposiciones Transitorias

- Disposición transitoria primera. Régimen transitorio de las obligaciones de información sobre monedas virtuales

- Disposición transitoria segunda. Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos





NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción del RD)

Adaptación de disposiciones reglamentarias a los cambios introducidos por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. En síntesis, quedan incorporados a las normas reglamentarias las novedades que se sintetizan a continuación.

1. **Desarrollos reglamentarios de la Ley General Tributaria**

- Reiteración de solicitudes de suspensión: no impedirá el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado otra solicitud previa, respecto de la misma deuda tributaria.
- Reiteración de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie: no impedirá el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado otra solicitud previa, respecto de la misma deuda tributaria.
- Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos (apartado quinto del anexo de la Ley 37/1992 IVA): regulación. El nuevo Registro:
 - Estará integrado por las personas o entidades, cualquiera que sea su condición, que extraigan de los depósitos fiscales los productos incluidos en los ámbitos objetivos de los citados impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos. formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores
 - Las inscripciones se realizarán previa solicitud del interesado, en la forma prevista para la declaración de alta o de modificación de datos censales.
- «Registro de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial»: adecuación a la denominación vigente [se mencionará al «Registro de devolución mensual»]
- Entidades aseguradoras: modificación de la obligación informativa concerniente a los seguros de vida.
- Obligación de informar de los seguros de vida o invalidez de los que se sea tomador y de las rentas vitalicias o temporales de las que se sea beneficiario contratados con entidades establecidas en el extranjero: la regla de valoración de los citados seguros y rentas sea la misma, aunque en este caso sea el tomador o beneficiario el que suministre la información.
- Tenencia de monedas virtuales y operaciones que se efectúen con aquellas:



nuevas obligaciones informativas

- Liquidación de intereses de demora a favor de los obligados tributarios en el caso de las devoluciones tributarias acordadas en el procedimiento de inspección: en el cómputo del período de devengo no se tendrán en cuenta los supuestos de extensión del plazo que concurran en dichos procedimientos.
- Revocación del número de identificación fiscal: se podrá efectuar en otras actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, no solo en las actuaciones de comprobación censal [nueva causa de revocación de dicho número de identificación: incumplimiento durante cuatro ejercicios consecutivos de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil que solo se podría rehabilitar si se constata su subsanación].
- Entrada en el domicilio constitucionalmente protegido: la solicitud de autorización de entrada en dicho domicilio debe incorporar el acuerdo de entrada efectuado por la autoridad competente de la Administración tributaria. Dicho acuerdo también se exigirá para la entrada en determinados lugares que no sean el domicilio citado cuando exista oposición.
- Actas de disconformidad: el informe ampliatorio podrá emitirse solo cuando sea necesario para completar la información de dichas actas.

2. Desarrollo reglamentario de la Ley Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Residentes en Estados miembros de la Unión Europea o de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación: no necesitan nombrar representantes en España ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3. Desarrollo reglamentario de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Modificación técnica en los libros registros de facturas emitidas del Impuesto sobre el Valor Añadido: habilitación del registro de modificaciones en la base imponible y cuota por las que no exista obligación de expedir una factura rectificativa, tales como los ajustes en cuota derivados de los regímenes especiales en los que la base imponible se determina por el margen de beneficio [También se regula un plazo de envío de las anotaciones que no están documentadas en factura rectificativa].

4. Desarrollo reglamentario de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Inicio del periodo ejecutivo para la totalidad del importe a ingresar resultante de la autoliquidación: cuando se produzca el incumplimiento de la obligación del sujeto pasivo del ingreso de la primera parte del fraccionamiento que es del 60 por ciento del importe de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación.





▪ Exclusión de la obligación de retener: aplicación a instituciones de inversión colectiva equivalentes [a las nacionales] constituidas en otros Estados, con independencia del mercado, nacional o extranjero [Fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF, por sus siglas en inglés)].

5. **Desarrollo reglamentario de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:**

exclusión de retención sobre las rentas procedentes del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en los fondos o sociedades de inversión cotizados a las instituciones de inversión colectiva equivalentes en otros Estados, independientemente del mercado en el que coticen, ya que el régimen de retenciones e ingresos a cuenta en materia de instituciones de inversión colectiva es esencialmente el mismo en ambos impuestos.

Concluye este real decreto con una disposición adicional, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y tres disposiciones finales.

6. **Otros desarrollos reglamentarios.**

▪ Inclusión o exclusión de los operadores del Registro de extractores de depósitos fiscales de productos [ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos]: se referirá a uno u otro tipo de productos y será efectiva desde el día siguiente al de la adopción por el órgano competente del correspondiente acuerdo motivado de inclusión o exclusión, que deberá ser notificado a la persona o entidad interesada.

▪ Registro de extractores:

- Tendrá carácter público.

- Podrá ser consultado por los titulares de depósitos fiscales o por cualquier persona interesada, en todo momento, por vía electrónica.

▪ Las primeras declaraciones relativas a las obligaciones de información sobre monedas virtuales se deberán presentar a partir de 1 de enero de 2024.

▪ Operadores de hidrocarburos que se encuentren en el listado de operadores al por mayor de productos petrolíferos gestionados por la Subdirección General de Hidrocarburos y Nuevos Combustibles de la Dirección General de Política Energética y Minas del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico: se considerarán incluidos en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos en el momento de entrada en vigor de la regulación relativa a dicho Registro.



● Normas publicadas (Reseña)

- LEY 8/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE 80/2023, de 4 de abril)
[Disposición 8454 del BOE núm. 80 de 2023](#)
- LEY 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. (BOE 80/2023, de 4 de abril)
[Disposición 8455 del BOE núm. 80 de 2023](#)
- LEY 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026. (BOE 80/2023, de 4 de abril)
[Disposición 8456 del BOE núm. 80 de 2023](#)
- ORDEN HFP/381/2023, de 18 de abril, por la que se modifican la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y se modifica otra normativa tributaria (BOE 94/2023, de 20 de abril)
[Disposición 9634 del BOE núm. 94 de 2023](#)
- ORDEN HFP/387/2023, de 18 de abril, por la que se modifica 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 95/2023, de 21 de abril)
[Disposición 9704 del BOE núm. 95 de 2023](#)
- ORDEN HFP/405/2023, de 18 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2022 los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas





afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE 98/2023, de 25 de abril)

[Disposición 9955 del BOE núm. 98 de 2023](#)

I.2. MAYO, 2023

● Normas publicadas (Analizadas)

➔ 1ª **Real Decreto-ley 4/2023, de 11 de mayo** (BOE 113/2023, de 12 de mayo [RDL])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 11187 del BOE núm. 113 de 2023](#)

ASUNTO: Medidas de carácter fiscal

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 13 de mayo de 2023

MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL

- Derecho Tributario. Parte Especial
 - Impuesto sobre Sociedades
 - Impuesto sobre Bienes Inmuebles

→ INDICE

1. Articulado

- Artículo 12. Exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza rústica
- Artículo 13 Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

2. Disposiciones adicionales

Disposición adicional sexta Tratamiento fiscal de la Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria S.M.E.

NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción del RDL)

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Se incorpora una exención de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza rústica a favor de los bienes inmuebles que sean propiedad de los titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas, y que estén afectos al desarrollo de tales explotaciones.

- Impuesto sobre Sociedades.

Inclusión entre las rentas positivas que no se integran en la base imponible del Impuesto, aquéllas que deriven de la percepción de ayudas de la Política Agraria





Comunitaria [en particular, de las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (denominados «ecorregímenes»)].

▪ Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Exenciones en el ámbito del contrato de aval suscrito con la Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria S.M.E.

Por otro lado, como medida inaplazable para impulsar el crédito en el ámbito de actividad primaria, se adopta una medida necesaria para asegurar un tratamiento equiparable entre la Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria S.M.E., elemento tractor esencial para dinamizar el flujo de crédito en el mundo agrario, y las sociedades de garantía recíproca previstos en la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el régimen jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, eximiendo, en particular del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados teniendo en cuenta que en las operaciones en que participa hay un coste duplicado por aplicarse dicho tributo en los dos contratos que se suscriben, el de préstamo y el de aval, que suponen un desincentivo para la constitución de dichas operaciones, esenciales en momentos de tensiones de tesorería como los actuales.

▪ Canon de control de vertidos.

- Descuento del importe del canon el volumen de agua que haya sido efectivamente reutilizado-

- Elevación del coeficiente de mayoración del precio básico a 5.

→ ANÁLISIS

1. ARTICULADO

1.1. Artículo 12 RDL. «Exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza rústica»

Se concede la exención de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente al ejercicio 2023 a favor de los bienes inmuebles que sean propiedad de los titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas, y que estén afectos al desarrollo de tales explotaciones, siempre que los titulares de dichas explotaciones hayan sufrido en el ejercicio 2023, una reducción del rendimiento neto de las actividades agrarias de, al menos, un 20 por ciento con respecto a la media de los últimos tres años en zonas con limitaciones naturales o específicas del artículo 31 del Reglamento (UE) n.º 1305/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, y de un 30 por ciento en las demás zonas

ATENCIÓN

▪ La exención de las cuotas en el tributo a que se refiere el artículo 12 RDL comprenderá la de los recargos legalmente autorizados sobre aquél.





▪ Los contribuyentes que, teniendo derecho a los beneficios establecidos en los apartados del artículo 12 RDL, hubieren satisfecho los recibos correspondientes al citado ejercicio fiscal, podrán pedir la devolución de las cantidades ingresadas a su entidad local.

1.2. Artículo 13 RDL «Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades»

Disposición adicional tercera «Subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas». Nueva redacción de la letra a) del apartado 1.

1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:	1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:
a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:	a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:
1. ^a Abandono definitivo del cultivo del viñedo.	1. ^a Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
2. ^a Prima al arranque de plantaciones de manzanos.	2. ^a Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
3. ^a Prima al arranque de plataneras	3. ^a Prima al arranque de plataneras.
4. ^a Abandono definitivo de la producción lechera.	4. ^a Abandono definitivo de la producción lechera.
5. ^a Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.	5. ^a Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas
6. ^a Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.	6. ^a Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
7. ^a Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.	7. ^a Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.
	8. ^a Ayudas a los regímenes en favor



del clima y del medio ambiente (ecorregímenes)

→ **2ª Ley 11/2023, de 8 de mayo** (BOE 110/2023, de 9 de mayo [LEY])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 11022 del BOE núm. 110 de 2023](#)

ASUNTO: Trasposición de Directivas de la Unión.

- Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago.
- Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales.
- Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo, de 29 de julio de 2020, por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 10 de mayo de 2023, con la excepción prevista (en lo que hace a la materia tributaria) en la disposición final decimoctava [LEY] según la cual el 1 de enero de 2024 entrará en vigor el Título III [Transposición parcial de la Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago] y por tanto el artículo 33 LEY (Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido)

MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL

- Derecho Tributario. Parte General.
 - Aplicación de los tributos
 - Colaboración social: obligaciones de información
- Derecho Tributario. Parte Especial
 - Impuesto sobre el Valor Añadido
 - Impuestos Especiales

→ ÍNDICE

- Articulado

Artículo 33 «Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido»

Artículo 41 «Modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio»





▪ Disposiciones adicionales

Disposición adicional undécima «Remisión de determinada información a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la gestión de la ayuda directa prevista en el artículo 38 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre»

NOVEDADES

- Transposición parcial de la Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago
- Transposición de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, y de la Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo, de 29 de julio de 2020, por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
- Remisión información a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la gestión de la ayuda directa prevista en el artículo 38 (Objeto, ámbito de aplicación y régimen jurídico) del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre (CAPÍTULO II. Ayuda directa extraordinaria y temporal para sufragar el precio de determinados productos energéticos para las empresas de transporte por carretera que no se beneficien de la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional»

→ ANÁLISIS

👉 LEY (TÍTULO III)

«Transposición parcial de la Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago».

Artículo 33 [LEY] «**Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido**»

Con entrada en vigor el 1 de enero de 2024, mediante su artículo 33 la LEY reestructura el Título X «Obligaciones de los sujetos pasivos» de la Ley 37/1992, en los términos que se exponen seguidamente.

A) Capítulo I (Normas generales) donde se incluyen los artículos vigentes con anterioridad:

- Artículo 164 «Obligaciones de los sujetos pasivos» (se mantiene la redacción vigente a 31.12.2023)
- Artículo 165 «Reglas especiales en materia de facturación» (se mantiene la redacción vigente a 31.12.2023)





- Artículo 166 «Obligaciones contables» Se mantiene redacción a 31.12.2023, salvo en lo que concierne al apartado tres donde se sustituye la mención anterior al Ministro de Economía y Hacienda por la referencia a la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

B) Capítulo II «Disposiciones especiales»

1. El contenido del nuevo capítulo II se distribuye en dos secciones integradas por también nuevos artículos.

▪ Sección I «Obligaciones de las interfaces digitales»

Artículo 166 bis »Registro de operaciones»

▪ Sección II «Obligaciones de los proveedores de los servicios de pago»

- Artículo 166 ter «Definiciones»

- Artículo 166 quater «Obligaciones de proveedores de servicios de pago»

- Artículo 166 quinquies «Ubicación del ordenante y beneficiario»

2. Articulado. Contenido.

2.1. Capítulo II. Sección 1 «Obligaciones de las interfaces digitales»

→ **Artículo 166 bis** «Registro de operaciones»

Uno. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no sean empresarios o profesionales, actuando como tales, y no tenga la condición de sujeto pasivo respecto de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones.

Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el artículo 54 quater.2 del Reglamento (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, y deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados.

El registro se mantendrá por un período de diez años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

Dos. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes en los términos del artículo 8 bis de esta ley o cuando participe en una prestación de servicios por vía electrónica para la cual se considere que actúa en nombre propio de conformidad con el artículo 9 bis del mencionado Reglamento (UE) n.º 282/2011, tendrá la obligación de llevar los siguientes registros:





a) Los registros establecidos en el artículo 63 quater del citado Reglamento (UE) n.º 282/2011 cuando dicho empresario o profesional se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos en el capítulo XI del título IX de esta ley.

b) Los registros establecidos en el artículo 164.Uno.4.º de esta ley cuando no se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos en el capítulo XI del título IX de esta ley.

2.2. Sección 2 «Obligaciones de los proveedores de los servicios de pago»

→ **Artículo 166** ter Definiciones

A efectos de la presente sección, se entenderá por:

a) "proveedor de servicios de pago": las entidades y organismos contemplados en los apartados 1 y 2 del artículo 5 del Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera, **y las personas físicas o jurídicas que se acojan a las exenciones previstas en los artículos 14 y 15 de dicho Real Decreto-ley;**

NORMATIVA INVOCADA Real Decreto-ley 19/2018

«Artículo 5. Reserva de actividad

1. Sin perjuicio de las disposiciones establecidas para la prestación de servicios transfronterizos en el artículo 22 de este real decreto-ley por otros proveedores de servicios de pago de la Unión Europea, solo podrán prestar, con carácter profesional, los servicios de pago relacionados en el artículo 1 las siguientes categorías de proveedores de servicios de pago:

a) Las entidades de crédito a que se refiere el artículo 1 de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, incluidas las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, tanto si las administraciones centrales de esas sucursales están ubicadas en el interior de la Unión Europea como si lo están fuera de ella.

b) Las entidades de dinero electrónico a que se refiere el artículo 2.1 b) de la Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico, incluidas las sucursales en España de entidades de dinero electrónico extranjeras, tanto si las administraciones centrales de esas sucursales están ubicadas en el interior de la Unión Europea como si lo están fuera de ella, en la medida en que los servicios de pago prestados por las sucursales estén vinculados a la emisión de dinero electrónico.

c) Las entidades de pago, reguladas en el título I y las entidades acogidas a lo establecido en los artículos 14 y 15.

d) La Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, S.A., respecto de los servicios de





pago para cuya prestación se encuentra facultada en virtud de su normativa específica.

2. A los efectos de este real decreto-ley, también se considerarán proveedores de servicios de pago, cuando no actúen en su condición de autoridades públicas:

- a) el Banco Central Europeo, el Banco de España y los demás bancos centrales nacionales;
- b) la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

b) "servicio de pago": una o más actividades empresariales enumeradas en las letras c) a f) del artículo 1.2 del Real Decreto-ley 19/2018;

c) "pago": a reserva de las exclusiones que contempla el artículo 4 del Real Decreto-ley 19/2018, una "operación de pago" según se define en el artículo 3, punto 26, de dicho Real Decreto-ley, o un "servicio de envío de dinero" según se define en el artículo 3, punto 36, del citado Real Decreto-ley;

d) "ordenante": la persona física o jurídica titular de una cuenta de pago que autoriza una orden de pago a partir de dicha cuenta o, en el caso de que no exista una cuenta de pago, la persona física o jurídica que dicta una orden de pago;

e) "beneficiario": la persona física o jurídica que sea el destinatario previsto de los fondos que hayan sido objeto de una operación de pago;

f) "Estado miembro de origen": uno de los siguientes:

a' El Estado miembro de la Unión Europea en el que el proveedor de servicio de pago tenga fijado su domicilio social, o

b' Si el proveedor de servicio de pago no posee domicilio social con arreglo a la legislación nacional, el Estado miembro de la Unión Europea en el que tenga fijada su administración central;

g) "Estado miembro de acogida": el Estado miembro de la Unión Europea distinto del Estado miembro de origen en el cual el proveedor de servicio de pago tiene un agente o una sucursal o presta servicios de pago;

h) "cuenta de pago": una cuenta a nombre de uno o varios usuarios de servicios de pago que sea utilizada para la ejecución de operaciones de pago;

i) "IBAN": número identificador de una cuenta de pago internacional que identifica inequívocamente una cuenta de pago individual en un Estado miembro y cuyos elementos son especificados por la Organización Internacional de Normalización (ISO);

j) "BIC": código identificador de la entidad que identifica inequívocamente a un proveedor de servicios de pago, y cuyos elementos son especificados por la ISO.

→ **Artículo 166 quater** «Obligaciones de proveedores de servicios de pago»





Los proveedores de servicio de pago cuyo Estado miembro de origen o de acogida sea el Reino de España, en las condiciones que se determinen reglamentariamente, estarán obligados a:

a) Mantener un registro suficientemente detallado de los beneficiarios y de los pagos en relación con los servicios de pago que presten en cada trimestre natural.

La obligación anterior se aplicará exclusivamente a los servicios de pago que se presten en relación con pagos transfronterizos. Un pago se considerará transfronterizo cuando el ordenante esté ubicado en un Estado miembro y el beneficiario esté situado en otro Estado miembro o en un país o territorio tercero.

Esta obligación se aplicará cuando, en el transcurso de un trimestre natural, un proveedor de servicios de pago preste servicios de pago correspondientes a más de 25 pagos transfronterizos al mismo beneficiario.

El número de pagos transfronterizos a que se refiere el párrafo anterior se calculará con referencia a los servicios de pago prestados por el proveedor de servicios de pago por cada Estado miembro y por cada uno de los identificadores a los que se refiere el artículo 166 quinquies.Dos. Cuando el proveedor de servicios de pago disponga de información según la cual el beneficiario posee varios identificadores, el cálculo se efectuará por beneficiario.

Esta obligación no se aplicará a los servicios de pago prestados por los proveedores de servicios de pago del ordenante por lo que respecta a cualquier pago cuando al menos uno de los proveedores de servicios de pago del beneficiario esté situado en un Estado miembro, tal como muestre el BIC de dicho proveedor de servicios de pago o cualquier otro código identificador de la entidad que identifique inequívocamente al proveedor de servicios de pago y su ubicación. No obstante, los proveedores de servicios de pago del ordenante incluirán esos servicios de pago en el cálculo mencionado en los párrafos tercero y cuarto de esta letra a).

Los registros serán conservados por los proveedores de servicios de pago en formato electrónico durante un período de tres años naturales contados desde el final del año natural de la fecha del pago.

b) Poner a disposición de la Administración tributaria los registros mencionados en la letra anterior.

→ **Artículo 166 quinquies** «Ubicación del ordenante y beneficiario»

Uno. A efectos de aplicación de lo dispuesto en el artículo 166 quater, letra a), segundo párrafo, de esta ley, se considerará que la ubicación del ordenante se encuentra en el Estado miembro que corresponda:





- a) al número IBAN de la cuenta de pago del ordenante o a cualquier otro medio identificativo que permita identificar inequívocamente y proporcionar la ubicación del ordenante, o en ausencia de dichos medios identificativos;
- b) al código BIC o a cualquier otro código identificador de la entidad que identifique inequívocamente y proporcione la ubicación del proveedor de servicios de pago que actúe en nombre del ordenante.

Dos. A efectos de aplicación de lo dispuesto en el artículo 166 quater, letra a), segundo párrafo, de esta ley, se considerará que la ubicación del beneficiario se encuentra en el Estado miembro o tercer territorio o país que corresponda:

- a) al número IBAN de la cuenta de pago del beneficiario o a cualquier otro medio identificativo que permita identificar inequívocamente y proporcionar la ubicación del beneficiario, o en ausencia de dichos medios identificativos;
- b) al código BIC o a cualquier otro código identificador de la entidad que identifique inequívocamente y proporcione la ubicación del proveedor de servicios de pago que actúe en nombre del beneficiario.»

👉 LEY [TÍTULO V]

«Transposición de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, y de la Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo, de 29 de julio de 2020, por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas»

La LEY en su Título V, integrado únicamente por dos artículos (40 y 41), introduce numerosas modificaciones en el articulado de la Ley 38 y su Reglamento (aprobado por el Real Decreto 1165/1995).

Dado que el contenido de dichos artículos 40 y 41 es muy extenso y de ellos derivan básicamente ajustes de carácter técnico [según el propio legislador tienen por objeto la adaptación a la terminología y a los procedimientos del Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007], nos limitaremos a reseñar los artículos de la Ley 38/1995 afectados por esas modificaciones y los del Reglamento que lo adaptan a los cambios más arriba mencionados.

No obstante, antes de efectuar la reseña indicado en el párrafo anterior, haremos un breve apunte de los cambios habidos en la Ley 38/1992. Veamos:

- ✓ Envíos garantizados: se introducen modificaciones que en la práctica ya están aplicando conforme la instrucciones y notas publicadas por la A.E.A.T.
- ✓ Sistema informatizado EMCS: se extiende a la circulación de productos que ya han sido despachados a consumo en el territorio de un Estado





miembro y son trasladados a otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales (sistema de envíos garantizados)

- ✓ Nuevas figuras de operadores económicos: el expedidor certificado y el destinatario certificado.
- ✓ Hecho imponible. Nuevo supuesto: entrada irregular en el territorio de aplicación.
- ✓ Fabricación irregular. Definición: la realizada sin cumplir las condiciones establecidas en la Ley 38/1995 de Impuestos Especiales y normativa de desarrollo.
- ✓ Impuestos especiales [uso del régimen de tránsito externo tras el régimen de exportación. Habilitación de la aduana de salida como posible destino de una circulación en régimen suspensivo de los impuestos especiales.

A) **Artículo 40** [LEY]

ATENCIÓN. Relación de cambios introducidos en el texto de la Ley 38/1992.

→ Título Preliminar

Artículo 1 «Naturaleza de los impuestos especiales»: se modifica el apartado 1.

→ Título I. Impuestos Especiales de Fabricación

1. Capítulo Primero. Disposiciones Comunes

- Artículo 4 «Conceptos y definiciones»: nueva redacción.
- Artículo 5 «Hecho imponible»: se modifica el apartado 1.
- Artículo 6 «Supuestos de no sujeción»: nueva redacción.
- Artículo 7 «Devengo»: nueva redacción
- Artículo 8 «Obligados tributarios»: se modifican los apartados 2, 3, 4 y 8.
- Artículo 10 «Devengo»: se modifican las letras c) y d) del apartado 1.
- Artículo 15 «Fabricación, transformación y tenencia»: se modifican los apartados 8 y 10.
- Artículo 16 «Circulación intracomunitaria»: nueva redacción.
- Artículo 17 «Irregularidades en la circulación intracomunitaria»: nueva redacción.
- Artículo 18 «Normas generales de gestión»: se modifica el apartado 5.

2. Capítulo II. Disposiciones Comunes a todos los Impuestos Especiales sobre el Alcohol Y Bebidas alcohólicas.

- Artículo 21 «Exenciones»: se modifica el apartado 2.
- Artículo 23 «Disposiciones particulares en relación con Canarias): se modifican los apartados 1, 9, 10 y 12.

3. Capítulo IV. Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentada





Artículo 27 «Ámbito objetivo»: se modifica el primer párrafo de los apartados 3 y 5.

4. Capítulo Vi. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas

Artículo 42 «Exenciones»: se modifican los apartados 1 y 4

5. Capítulo VIII. Impuesto sobre las Labores del Tabaco

- Artículo 61 «Exenciones»: se modifica el apartado 2.

- Artículo 63 «Normas particulares de gestión»: nueva redacción.

B) **Artículo 41** [LEY]

▶ ATENCIÓN. Relación de cambios introducidos en el texto del Reglamento de los Impuestos Especiales (Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio)

→ Título Primero. Impuestos especiales de fabricación

1. Capítulo Primero. Disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación.

1.1. Sección 1. «Concepto y definiciones»

Artículo 1 «Conceptos y definiciones»: se modifican los apartados 1, 3, 4, 5, 6, 8 y 14.

1.2. Sección 2. «Elementos estructurales»

Artículo 3 «Perfeccionamiento fiscal»: se modifican el primer párrafo del apartado 1 y el apartado 2.

1.3. Sección 3 «Exenciones»

- Artículo 4 «Exenciones en el marco de las relaciones internacionales y de ciertos avituallamientos»: se modifican los apartados 2, 4 y 5.

- Artículo 5 «Suministros de carburantes en el marco de las relaciones internacionales»: se modifican los apartados 1, 3 y se añade el apartado 8.

1.4. Sección 4 «Devoluciones»

- Artículo 6 «Normas generales sobre las devoluciones»: se modifican la letra d) del apartado 4 y la letra c) del apartado 7.

- Artículo 7 «Devoluciones por exportación»: se modifica el apartado 3

- Artículo 8 «Devoluciones por introducción en fábrica o depósito fiscal» (antes: Devoluciones por introducción en depósito fiscal): se modifican el título y los apartados 1 y 7.

- Artículo 9 «Devolución en el sistema de envíos garantizados»: nueva redacción.

- Artículo 10 «Devolución en el sistema de ventas a distancia»: se modifican los apartados 1, 2 y 4.

1.5. Sección 5 «Depósitos y almacenes»





- Artículo 11 «Depósitos fiscale»: se modifican el número 6' de la letra a) del apartado 2 y el apartado 6.
- Artículo 12 «Depósitos de recepción»: se modifican los apartados 1 y 2.
- Artículo 13 «Almacenes fiscales»: se modifica el apartado 2:

1.6. Sección 6 «Régimen suspensivo»

- Artículo 14 «Ultimación del régimen suspensivo»: nueva redacción.
- Artículo 16 «Pérdidas en la circulación»: se modifica el primer párrafo del apartado 1 de la letra B).
- Artículo 17 «Irregularidades en la circulación intracomunitaria»: se modifican los apartados 3 y 6.

1.7. Sección 8 «Circulación»

- Artículo 19 «Régimen general de la circulación»: se modifican la letra a) del apartado 3 y los apartados 6 y 7.
- Artículo 20 «Competencia para la expedición de documentos de circulación»: se modifica el apartado 2.
- Artículo 21 «Clases de documentos de circulación»: se modifican los apartados 1 y 2.
- Artículo 23 «Documento administrativo electrónico simplificado» (antes: Documento simplificado de acompañamiento): nueva redacción.
- Artículo 25 «Documentos aduaneros»: se modifican los apartados 1 y 3.
- Artículo 29 «Expedición de productos que circulan al amparo de un documento administrativo electrónico»: nueva redacción.
- Artículo 30 «Procedimiento a seguir al inicio de la circulación al amparo de un documento administrativo electrónico, en caso de indisponibilidad del EMCS»: se modifican los apartados 4 y 5 y se añaden los apartados 6 y 7.
- Artículo 31 «Recepción de productos que circulan al amparo de un documento administrativo electrónico»: se modifican el primer párrafo del apartado 1 y los apartados 2, 5 y 6 de la letra A)
- Artículo 33 «Ventas a distancia» (antes: «Circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo»): nueva redacción.
- Artículo 33 bis «Envíos garantizados»: **NUEVO**
- Artículo 33 ter «Expedición de productos que circulan al amparo de un documento administrativo electrónico simplificado»: **NUEVO**
- Artículo 33 quater «Recepción de productos que circulan al amparo de un documento administrativo electrónico simplificado»: **NUEVO**
- «Artículo 33 quinquies «Procedimiento a seguir al inicio de la circulación al amparo de un documento administrativo electrónico simplificado en caso de indisponibilidad del sistema informático»: **NUEVO**
- Artículo 33 sexies «Procedimiento de recepción de productos que circulan al amparo de un documento administrativo electrónico simplificado en caso de indisponibilidad del sistema informático»: **NUEVO**



- Artículo 33 septies «Pruebas de recepción alternativas»: **NUEVO**
- Artículo 39 «Justificación de la circulación y tenencia»: se modifica el apartado 4.

1.8. Sección 9. «Normas generales de gestión»

- Artículo 40 «Inscripción en el Registro Territorial»: se modifica el apartado 5.
- Artículo 43 «Garantías»: se modifican el apartado 7 y el primer párrafo y las letras b) y c) del apartado 11.

2. Capítulo VII. Impuesto sobre Hidrocarburos

2.1. Sección 1 «Exenciones y tipos reducidos y especiales»

- Artículo 105 «Proyectos piloto relativos a biocarburantes y biocombustibles»: se modifica el tercer párrafo del apartado 1.
- Artículo 112 bis «Devolución del impuesto soportado en la adquisición de gas natural que se envía fuera del ámbito territorial interno con destino al ámbito territorial de la Unión Europea»: se modifica el apartado 2 del artículo 12 bis.

3. Capítulo VIII. Impuesto sobre las labores del tabaco

3.1. Sección 3. «Normas de gestión»

Artículo 128 «Comunicaciones de fabricantes e importadores»: se modifica el apartado 1.

→ Título III. Impuesto Especial sobre el Carbón

Artículo 139 «Devolución del impuesto»: se modifica la letra c) del apartado 4.

→ Título IV. Impuesto Especial sobre la Electricidad

Artículo 143 «Procedimiento para la aplicación de determinadas exenciones»: se modifica el primer párrafo del apartado 2.

→ Disposiciones Transitorias

Disposición transitoria cuarta «Recepción de productos mediante el sistema de envíos garantizados»

«Hasta el 31 de diciembre de 2023 se permitirá la recepción de productos sujetos a impuestos especiales con arreglo a los trámites establecidos en los artículos 33, 34 y 35 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.»

👉 LEY [DISPOSICIÓN ADICIONAL UNDÉCIMA]

«Remisión de determinada información a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la gestión de la ayuda directa prevista en el artículo 38 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre»





«La Jefatura Central de Tráfico remitirá a la Dirección General de Transporte Terrestre del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana en el plazo de quince días desde la aprobación de este decreto-ley un fichero informático, a partir de los datos del Registro de Vehículos, que incluya el NIF/CIF de las empresas titulares de Taxis-VT con tipo de combustible gasolina, así como la matrícula de los vehículos de su titularidad, a fecha 28 de diciembre de 2022.

Los órganos competentes del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana remitirán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, antes de la tramitación de la ayuda, un fichero informático, en formato compatible con las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la información correspondiente del Registro de Empresas y Actividades de Transporte en cuanto a los titulares de una autorización de transporte Taxi-VT con tipo de combustible gasolina, VT con tipo de combustible gasóleo sin aparato taxímetro y Autobús. VDE y tipo de combustible gasóleo y domiciliado en Canarias, Ceuta o Melilla. Todo ello referido a los datos obrantes a 28 de diciembre de 2022»

→ 3.ª **Ley 12/2023** (BOE 124/2023, de 25 de mayo [LEY])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 12203 del BOE núm. 124 de 2023](#)

ASUNTO: Incentivos fiscales aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 26.05.2023 (excepción hecha de la disposición final segunda que entrará en vigor el 1 de enero de 2024)

MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL

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

→ ÍNDICE

- Disposición final segunda «Incentivos fiscales aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda»
- Disposición final tercera «Modulación del recargo a los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles»

NOVEDADES

(Particulares extraídos del Preámbulo de la LEY)





A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Nueva regulación en el IRPF de los incentivos al alquiler de vivienda habitual:

- contratos de arrendamiento: el porcentaje de reducción será del 50 %, que podrá incrementarse hasta el 90 por ciento, en el caso de que se firmen nuevos contratos de arrendamiento de vivienda en zonas de mercado residencial tensionado con una reducción de al menos un 5 por ciento sobre el contrato anterior.

- La reducción a que se hace referencia en el anterior guion podrá alcanzar el 70 por ciento cuando se trate de:

i) la incorporación al mercado de viviendas destinadas al alquiler en zonas de mercado residencial tensionado y se alquilen a jóvenes de entre 18 y 35 años en dichas áreas, o bien,

ii) vivienda asequible incentivada o protegida, arrendada a la administración pública o entidades del tercer sector o de la economía social que tengan la condición de entidades sin fines lucrativos, o acogida a algún programa público de vivienda que limite la renta del alquiler.

La reducción podrá llegar al 60 por ciento sobre el rendimiento neto cuando se hubiesen efectuado obras de rehabilitación en los dos años anteriores.

B) Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Nueva regulación del recargo a los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.:

El Recargo podrá aplicarse a viviendas vacías durante más de dos años, con un mínimo de cuatro viviendas por propietario, salvo causas justificadas de desocupación temporal, tasadas por la ley.

Asimismo, se establece el incremento del recargo actualmente situado en el 50 por ciento de la cuota líquida del IBI hasta un máximo del 150 por ciento, en función de la duración de la desocupación y del número de viviendas también desocupadas que sean del mismo titular en el término municipal.

→ ANÁLISIS

👉 DISPOSICIÓN FINAL SEGUNDA [LEY]

«Incentivos fiscales aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda»

Con efectos para los contratos de arrendamiento de vivienda celebrados a partir de la entrada en vigor de la LEY, se introducen modificaciones en 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 lo sucesivo LIRPF).





1.1. Artículo 23 LIRPF «Gastos deducibles y reducciones» (Rendimientos del capital inmobiliario)

Se modifica el apartado 2.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento.	2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá:

TEXTO INCORPORADO POR LA LEY 12/2023

a) En un 90 por ciento cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 por ciento en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

b) En un 70 por ciento cuando no cumpliéndose los requisitos señalados en la letra a) anterior, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

1.º Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que ésta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años. Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en esta letra.

2.º Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

c) En un 60 por ciento cuando, no cumpliéndose los requisitos de las letras anteriores, la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto





que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.

d) En un 50 por ciento, en cualquier otro caso.

Los requisitos señalados deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>Esta reducción sólo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.</p>	<p>Estas reducciones sólo <i>resultarán aplicables</i> sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.</p>
<p>En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento.</p>	<p>En ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento.</p> <p><i>Tampoco resultarán de aplicación las reducciones en relación con aquellos contratos de arrendamiento que incumplan lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.</i></p>
	<p>Las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación lo previsto en este apartado serán las recogidas en la resolución que,</p>





de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda urbana.

1.2 Disposición transitoria trigésima octava «**Reducción aplicable a determinados arrendamientos de viviendas**» NUEVA

«A los rendimientos netos positivos de capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento de vivienda que se hubieran celebrado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, les resultará de aplicación la reducción prevista en el apartado 2 del artículo 23 de esta ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2021.»

2. DISPOSICIÓN FINAL TERCERA. Modulación del recargo a los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se ve modificado en el apartado 4 de su artículo 72.

Se mantiene redacción anterior:

4. Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.

Dichos tipos solo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados.

Dichos tipos solo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
Tratándose de inmuebles de uso	Tratándose de inmuebles de uso





<p>residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. <i>Dentro de este límite, los ayuntamientos podrán determinar mediante ordenanza fiscal un único recargo o varios en función de la duración del período de desocupación del inmueble.</i></p>	<p>residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto</p>
<p>A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal.</p>	<p>A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado, de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años, conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal, y pertenezcan a titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial.</p>
<p style="text-align: center;">TEXTO INCORPORADO POR LA LEY 12/2023</p> <p>El recargo podrá ser de hasta el 100 por ciento de la cuota líquida del impuesto cuando el periodo de desocupación sea superior a tres años, pudiendo modularse en función del periodo de tiempo de desocupación.</p> <p>Además, los ayuntamientos podrán aumentar el porcentaje de recargo que corresponda con arreglo a lo señalado anteriormente en hasta 50 puntos porcentuales adicionales en caso de inmuebles pertenecientes a titulares de dos o más inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados en el mismo término municipal.</p> <p>En todo caso se considerarán justificadas las siguientes causas: el traslado temporal por razones laborales o de formación, el cambio de domicilio por situación de dependencia o razones de salud o emergencia social, inmuebles destinados a usos de vivienda de segunda residencia con un máximo de cuatro años de desocupación continuada, inmuebles sujetos a actuaciones de obra o rehabilitación, u otras circunstancias que imposibiliten su ocupación efectiva, que la vivienda esté siendo objeto de un litigio o causa pendiente de resolución judicial o administrativa que impida el uso y disposición de la misma o que se trate de inmuebles cuyos titulares, en condiciones de mercado, ofrezcan en venta, con un máximo de un año en esta situación, o en alquiler, con un máximo de seis meses en esta situación. En el caso de inmuebles de titularidad de alguna Administración Pública, se</p>	





considerará también como causa justificada ser objeto el inmueble de un procedimiento de venta o de puesta en explotación mediante arrendamiento.

SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

El recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

El recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro.</p>	<p>La declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro.</p>

→ 4ª **Ley 13/2023, de 24 de mayo** (BOE 124/2023, de 25 de mayo [LEY])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 12204 del BOE núm. 124 de 2023](#)

ASUNTO: modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 26 de mayo de 2023, con las siguientes excepciones referidas al artículo único de la LEY:

- a) Apartado nueve [Modificación del artículo 177 quinquies, Inspecciones conjuntas]: se aplicará a partir del 1 de enero de 2024.
- b) Apartado diez [modificación del apartado 7 de la disposición adicional vigésima segunda]: se aplicará a partir del 1 de enero de 2023.





c) Apartado once [modificación de la disposición adicional vigésima tercera en lo que se refiere al nuevo apartado 5 de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria]: se aplicará a partir del 1 de enero de 2023.

d) Apartado trece [nueva disposición adicional vigésimo quinta «Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua»]: se aplicará a partir del 1 de enero de 2023.

NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL MODIFICADA

▪ Derecho Tributario. Parte General

- Aplicación de los tributos

- Colaboración social, Obligaciones de información
- Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria
- Actuaciones y procedimiento de recaudación
- Asistencia mutua

▪ Derecho Tributario. Parte Especial

- Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)
- Impuesto sobre Sociedades (IS)
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

→ INDICE LEY

- Artículo único. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)

- Disposición final primera. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

- Disposición final segunda. Modificación de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

- Disposición final tercera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRIRNR)

- Disposición final quinta. Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

NOVEDADES

(Particulares extraídos del Preámbulo de la LEY)

- Transposición de la DAC 7 e implantación del Modelo de Reglas en el Derecho





interno.

A tal efecto se introducen modificaciones en la Ley General Tributaria en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

- Inspecciones conjuntas.

Se regula el régimen de las inspecciones conjuntas y determinadas cuestiones concretas de la presencia de funcionarios de otros Estados miembros en España y viceversa, así como los controles simultáneos.

- Obligaciones informativas.

Respecto de la obligación de información y de diligencia debida relativa a cuentas financieras y la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, se efectúa un cambio puntual en la normativa, que consiste en imponer a los intermediarios obligados el deber de comunicar a todo obligado tributario interesado que sea persona física que la información sobre dicho obligado será suministrada a la Administración tributaria y transferida con arreglo a la Directiva 2011/16/UE.

Necesidad de modificar el régimen jurídico [a raíz de la suscripción por parte de España del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes -en adelante Acuerdo Multilateral- sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas y sus Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas en el seno de la OCDE] con el objeto de posibilitar que la Administración tributaria española pueda disponer de la información necesaria para proceder al intercambio de los mecanismos que eluden el Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas regulado por dicho acuerdo.

- Obligaciones entre particulares.

Por lo que hace a las obligaciones entre particulares, derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, se modifican para su adaptación a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 8 de diciembre de 2022, en el asunto C-694/20, se modifica el régimen de la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal eliminando dicha comunicación.

- Corrección de autoliquidaciones.

Regulación de la autoliquidación rectificativa que sustituirá, en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria



y solicitud de rectificación. Mediante la presentación de dicha autoliquidación el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa.

- Comprobación limitada

Se reconoce la facultad de la Administración tributaria de comprobar la contabilidad mercantil, a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración.

- Responsabilidad tributaria

Se modifica la competencia en materia de declaración de responsabilidades. Se unifica en los órganos de recaudación la competencia para iniciar y resolver el procedimiento de declaración de responsabilidad, con independencia del momento en el que dicha declaración se produzca.

- Presencia internacional de funcionarios españoles en actuaciones de control.

Se reconoce la capacidad de participación en actuaciones a través de medios de comunicación electrónicos así como la posibilidad de actuación a través de medios de comunicación electrónicos en los controles simultáneos.

- Inspección conjunta: se formula el concepto de inspección conjunta y se establece que, con carácter general, la regulación aplicable será la española propia del régimen de las actuaciones de inspección con las particularidades que se establezcan, salvo que las actuaciones se desarrollen fuera de España, en cuyo caso se aplicarán las disposiciones del Estado miembro donde se desarrollen. Nunca se entenderá que los funcionarios españoles actuantes en otro Estado miembro puedan ejercer competencias no conferidas conforme a la normativa española.

La Administración tributaria española y los Estados miembros participantes en las inspecciones conjuntas deberán acordarlas y coordinarlas previamente. La Administración tributaria española queda obligada a designar un representante a estos efectos.

- DAC 7 y el Acuerdo Multilateral.

Establecimiento de una nueva obligación de suministro de determinada información a la que estarán obligados los «operadores de plataforma obligados a comunicar información» respecto a la Administración tributaria española. La transposición se verifica a nivel legal a través de una nueva disposición adicional que se introduce en la Ley General Tributaria, que será desarrollada reglamentariamente.

Se regula el régimen sancionador concerniente a los diferentes ámbitos materiales relativos a la obligación, esto es, suministro de la información, diligencia debida y registro. Además, se reconocen las eventuales medidas aplicables en caso de





acreditación de determinadas irregularidades en el contexto de la diligencia debida.

- Deberes.

Se reconocen los deberes de conservación de la documentación de los obligados, así como de comunicación de la información recopilada de los vendedores.

- Modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Se modifica, con efectos desde el 1 de enero de 2023, dicha Ley para establecer que en los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes objeto de Impuestos Especiales se realizará una operación asimilada a una importación y no una importación de bienes, cualquiera que sea su procedencia, para facilitar la liquidación de estas operaciones, dado que los bienes objeto de Impuestos Especiales que se encuentran en régimen suspensivo, a efecto de dichos impuestos, y en el aludido régimen en el IVA, que habían sido previamente importados son objeto de mezcla en los depósitos fiscales con otros de la misma especie y naturaleza que pueden proceder del mercado interior o comunitario. Esta modificación exige también realizar un ajuste de carácter técnico referente a la base imponible de las importaciones de bienes y de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, con la misma fecha de efectos en su aplicación.

→ Con independencia de lo anterior, se excluye, en relación con las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios, la aplicación de la denominada regla de «la utilización efectiva» a las operaciones financieras y de seguros efectuadas entre empresarios y profesionales, garantizando, así, la neutralidad del Impuesto y la competencia de estos sectores estratégicos de la economía española en términos equivalentes a los demás sectores de actividad económica excluidos de la aplicación de dicha regla por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

→ Se permite a los empresarios y profesionales que tengan la sede de su actividad económica en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, acogerse al régimen de importación del comercio electrónico en el IVA, sin necesidad de contar con un representante establecido en la Comunidad, en cuyo caso, será el Reino de España el Estado miembro de identificación a efectos del régimen puesto que el control de estos operadores queda garantizado por la Administración tributaria española.

- Adecuada transposición de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

Se introducen modificaciones en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto



Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y el régimen transitorio que se regula al efecto, con la adición de una disposición transitoria tercera en dicho texto refundido

- Se modifica el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para adecuar la normativa española totalmente al artículo 4 de la Directiva (UE) 2017/1852.

→ ANÁLISIS

A) ARTÍCULO ÚNICO [LEY]

👉 **Modificación de la LGT**

▪ UNO. Artículo 93 «Obligaciones de información»

- Apartado 1. «Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular: [...]»

Nueva letra e): «**Las personas jurídicas o entidades deberán comunicar a la Administración tributaria la identificación de los titulares reales de las mismas. A tal efecto, tendrán la consideración de titulares reales los definidos conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.**»

▪ DOS. Artículo 95 «Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria»

Apartado 11. «Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: [...]»

- letra m): modificada

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para	La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para





la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

la localización de los bienes y **derechos susceptibles** de ser embargados o decomisados en un determinado proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

- Letra n) NUEVA

«La colaboración con las entidades responsables de los procedimientos de adjudicación de contratos y concesión de subvenciones vinculadas a la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, en relación con el análisis sistemático de riesgo de conflicto de interés.»

▪ TRES. Artículo 120 «Autoliquidaciones»

1 Apartado 3

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.</p>	<p>«3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.</p>
<p>Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.</p>	<p>Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.</p>





<p>A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.</p>	<p>A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.</p>
<p>Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.</p>	<p>Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.</p> <p>No obstante, cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación</p>

2. Apartado 4 NUEVO

«Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad.»

- CUATRO. Artículo 122 «Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas»

Apartado 2. Modificación:

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación</p>	<p>2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación</p>





anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y **4** del artículo 120 de esta Ley.

SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

▪ CINCO. Artículo 136 «La comprobación limitada»

1. Apartado 2: modificación

SE MANTIENE ANTERIOR REDACCIÓN

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario

ANTERIO REDACCIÓN

NUEVA REDACCIÓN

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa





<p>tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.</p>	<p>tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.</p>
<p>No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.</p>	<p>→SUPRIDIDO</p>
<p>NUEVO →</p>	<p>El examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.</p>
<p>El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.</p>	<p>El examen de la contabilidad no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.</p>
<p>d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes</p>	<p>d) Requerimientos a terceros para que aporten información y documentación justificativa con el objeto de comprobar la veracidad de la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la</p>





obtenida en el procedimiento.

2. Apartado 4: modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.	4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan, según la normativa aduanera o para el examen de la contabilidad , o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley

▪ SEIS. Artículo 138 «Tramitación del procedimiento de comprobación limitada»

Apartado 2. Modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados	2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados. La contabilidad deberá ser examinada en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que aquel consienta su examen en las





oficinas públicas. No obstante, la Administración tributaria podrá analizar en sus oficinas las copias de la contabilidad en cualquier soporte.

- SIETE. Artículo 174 «Declaración de responsabilidad»

Apartado 2. Modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación	2. La competencia para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad y para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano de recaudación.

- OCHO. Artículo 177 quater «Presencia de funcionarios y controles simultáneos» (antes, «Controles simultáneos»)

Se incorporan nuevos preceptos distribuidos en tres apartados (en la redacción anterior solo existían dos apartados)

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
NUEVO TEXTO →	1. En el desarrollo de las actuaciones de asistencia mutua a otros Estados, podrán estar presentes, o participar por medios de comunicación electrónicos, funcionarios designados por el Estado requirente previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados. La actuación de funcionarios de otros Estados en España se realizará de conformidad con la normativa española, sin perjuicio de la normativa de asistencia mutua que resulte de aplicación.





	<p>2. Asimismo, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán estar presentes en otros Estados o participar a través de medios de comunicación electrónicos en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pudiendo actuar en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.</p>
	<p>3. Son controles simultáneos las actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes (Se mantiene redacción anterior apartado 1)</p>
<p>2. La Administración tributaria podrá participar, junto con las autoridades competentes de otros Estados, en controles simultáneos, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.</p>	<p>La Administración tributaria podrá participar, junto con las autoridades competentes de otros Estados, en controles simultáneos, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua. Dicha participación podrá incluir la participación por medios de comunicación electrónicos de los funcionarios a la que se refiere el apartado anterior.</p>
<p>A los intercambios de información que sean necesarios para los controles simultáneos les será de aplicación lo dispuesto en el artículo anterior.</p>	<p>A los intercambios de la información obtenida en dichos controles les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta ley.</p>

- NUEVE. Artículo 177 quinquies «Inspecciones conjuntas» (hasta 31.12.2023, «Presencia en las actuaciones de asistencia y en controles simultáneos»)

A) Redacción vigente hasta 31.12.2023:





1. En el desarrollo de las actuaciones de asistencia a otros Estados, podrán estar presentes funcionarios designados por el Estado requirente, previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados.

2. Asimismo, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán desplazarse a otros Estados en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o como consecuencia de controles simultáneos.

B) Reacción vigente desde 1.01.2024

Artículo 177 quinquies «Inspecciones conjuntas»

«1. Son inspecciones conjuntas las actuaciones inspectoras que se realizan por la Administración tributaria de forma conjunta con otro u otros Estados en relación con personas o entidades de interés común o complementario para los Estados intervinientes de acuerdo con la normativa de asistencia mutua que resulte de aplicación.

2. Los derechos y obligaciones de los funcionarios de la Administración tributaria española en dichas inspecciones se regirán por las disposiciones a que se refiere el capítulo IV del título III de esta Ley con las especialidades establecidas en este artículo y por la normativa de asistencia mutua.

Asimismo, las actividades correspondientes a inspecciones conjuntas llevadas a cabo fuera de territorio español deberán respetar, además, la normativa del Estado donde se realicen dichas actividades. En todo caso, los funcionarios de la Administración tributaria española que participen en las mismas no podrán ejercer competencia alguna que exceda de las que les confiere la legislación española.

Los funcionarios de los otros Estados intervinientes en la inspección conjunta podrán participar en las actividades derivadas de dichas inspecciones llevadas a cabo en territorio español con sujeción a la legislación española en los términos establecidos en las normas de asistencia mutua. En particular, podrán recabar manifestaciones del obligado tributario y examinar los documentos a los que se refiere el artículo 142.1 de esta Ley.

3. La Administración tributaria española y la del otro u otros Estados intervinientes en la inspección conjunta llevarán a cabo la misma de forma previamente acordada y coordinada, incluyendo lo relativo al régimen lingüístico.

La Administración tributaria española nombrará, en todo caso, a un representante encargado de las relaciones con el otro u otros Estados intervinientes en la inspección conjunta. En el supuesto de que las actividades de la inspección conjunta se desarrollen en España, dicho representante las





supervisar y coordinará. Los obligados tributarios dispondrán de los derechos y obligaciones reconocidos por la normativa española.

4. Las conclusiones de las actuaciones de la inspección conjunta se documentarán, en su caso, en un informe final que se notificará a los obligados tributarios en el plazo de 60 días naturales desde su emisión.

Dicho informe recogerá, en su caso, los hechos y circunstancias relevantes de la inspección conjunta, así como el régimen tributario aplicable a los mismos, en los que exista acuerdo entre los Estados intervinientes, que habrán de ser tenidos en cuenta en los procedimientos tributarios que puedan llevarse a cabo como consecuencia o en seguimiento de la inspección conjunta. Asimismo, podrá reflejar expresamente cualquier cuestión sobre la que no se haya podido alcanzar un acuerdo que podrá no ser tenida en cuenta en los citados procedimientos.»

▪ **DIEZ. Disposición adicional vigésima segunda** «Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua»

Apartado 7. Modificación.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN ¡ATENCIÓN! «Con efectos de 1.01.2023»
<p>7. Toda institución financiera obligada a comunicar información conforme a la Directiva 2011/16/UE deberá comunicar a cada persona física sujeta a comunicación de información, que la información sobre ella a que se refiere el apartado 3 bis del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE será comunicada a la Administración Tributaria y transferida al Estado miembro que corresponda con arreglo a la citada Directiva. Dicha comunicación debe realizarse antes del 31 de enero del año natural siguiente al primer año en que la cuenta sea una cuenta sujeta a comunicación de información.</p>	<p>7. Toda institución financiera obligada a comunicar información conforme a lo dispuesto en la presente disposición deberá comunicar a cada persona física sujeta a comunicación de información, que la información sobre ella objeto de dicha obligación de comunicación será comunicada a la Administración tributaria y transferida al Estado miembro que corresponda con arreglo a la Directiva 2011/16/UE y los acuerdos internacionales indicados en la presente disposición. Dicha comunicación debe realizarse antes del 31 de enero del año natural siguiente al primer año en que la cuenta sea una cuenta sujeta a comunicación de información. Asimismo, la institución financiera facilitará a la persona</p>





física con suficiente antelación toda la información que esta tenga derecho a recibir para que pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la información por ella recopilada sea suministrada a la Administración tributaria.

▪ ONCE. **Disposición adicional vigésima tercera** «Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal»

- Apartado 1. Modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>1.Las personas o entidades que tengan la consideración de intermediarios o de obligados tributarios interesados a los efectos de esta obligación, según el artículo 3, apartados 21 y 22, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29, 29 bis y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:</p>	<p>1. Las personas o entidades que tengan la consideración de intermediarios o de obligados tributarios interesados a los efectos de esta obligación, según el artículo 3, apartados 21 y 22, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, así como según el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas y sus Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas, y otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo, deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los</p>





artículos 29, 29 bis y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan la siguiente información:

a) Información de mecanismos transfronterizos definidos en el artículo 3.18 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, en los que intervengan o participen cuando concurren alguna de las señas distintivas determinadas en el Anexo IV de la citada Directiva.
ATENCIÓN → Se mantiene redacción anterior

b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.
b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, **de 15 de febrero de 2011.**

c) Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refieren las letras a) y b) anteriores.
ATENCIÓN → Se mantiene redacción anterior

NUEVA LETRA →
d) Información de mecanismos transfronterizos definidos en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas, y en otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo.

A los efectos de esta obligación de información, no tendrán la consideración de mecanismo transfronterizo de planificación fiscal objeto de declaración aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basadas en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea.
ATENCIÓN → SE mantiene redacción anterior

- Apartado 2. Modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
--------------------	-----------------





<p>2. Estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.</p>	<p>2. Estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refieren el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo y las Normas tipo citadas, los que tuvieran la consideración de intermediarios, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.</p>
---	---

ATENCIÓN → Se mantiene redacción anterior

El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

- Apartado 3. Modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>3. El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en los términos legalmente exigibles, no constituirá, conforme al régimen jurídico aplicable, violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.</p>	<p>3. El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo y el Acuerdo Multilateral citado, en los términos legalmente exigibles, no constituirá, conforme al régimen jurídico aplicable, violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.</p>





	información.
--	--------------

- Apartado 5 NUEVO.

¡ATENCIÓN! Con efectos de 1.01.2023 se establece que:

«5. Todo intermediario obligado a suministrar la información conforme a lo dispuesto en la presente disposición, deberá comunicar a cada obligado tributario interesado que sea persona física sujeto a comunicación de información, que la información requerida sobre dicho obligado, será suministrada a la Administración tributaria y transferida con arreglo a la Directiva 2011/16/UE y los acuerdos internacionales indicados en la presente disposición. Asimismo, el intermediario facilitará a la persona física con suficiente antelación toda la información que esta tenga derecho a recibir para que pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la información por él recopilada sea suministrada a la Administración tributaria.»

▪ DOCE. **Disposición adicional vigésima cuarta** («Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal»)

- Apartado 1. Modificación.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
1. Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración, en los términos establecidos reglamentariamente.	1. Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a quienes sean sus clientes, ya sean otros intermediarios o los obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos.

- Apartado 3 «Constituyen infracciones tributarias»

Letra a). Modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
a) La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional en el plazo establecido o la	a) La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional en el plazo establecido o la





<p>realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.</p> <p>La infracción será considerada leve y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 600 euros.</p> <p>Esta infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal a que se refiere la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada, prevista en la letra a) del apartado 4 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley.</p>	<p>realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.</p> <p>La infracción será considerada leve y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 600 euros.</p> <p>Esta infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal a que se refiere la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley por el obligado tributario interesado que hubiera debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada, prevista en la letra a) del apartado 4 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley.»</p>
---	--

▪ **TRECE. Disposición adicional vigésima quinta** «Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua» **NUEVA.**

ATENCIÓN → Apartado trece, de aplicación a partir de 1 de enero de 2023

«1. Las entidades que tuvieran la consideración de «operadores de plataforma obligados a comunicar información», conforme a lo dispuesto en el artículo 8 bis quarter y el anexo V de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, así como en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales y el Modelo de Reglas de comunicación de información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico, y en otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo, deberán aplicar las





normas y procedimientos de diligencia debida y cumplir las obligaciones de registro y suministro de información conforme a la citada normativa.

Asimismo, las personas o entidades que tuvieran la consideración de «vendedores», de acuerdo con la normativa a que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir las obligaciones derivadas de la aplicación de las normas y procedimientos de diligencia debida.

Reglamentariamente se desarrollarán las normas y procedimientos de diligencia debida, así como las obligaciones de registro y suministro de información a que se refiere este apartado.

Los términos utilizados en esta disposición adicional y su normativa de desarrollo tendrán el significado establecido reglamentariamente, salvo que se establezca otra cosa.

2. Las infracciones y sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones de registro y suministro de información previstas en el apartado 1 de esta disposición adicional se regularán por lo dispuesto en el título IV de esta Ley con las especialidades establecidas en esta disposición.

Constituye infracción tributaria muy grave la ausencia absoluta de registro en la Unión Europea conforme a la Directiva 2011/16/UE del Consejo de un «operador de plataforma obligado a comunicar información» al que se refiere la Sección I, apartado A, punto 4, letra b), del anexo V de la citada Directiva siempre que de ello se derive la falta de recepción por la Administración tributaria española de la información que hubiera debido recibir en plazo relativa a «vendedores sujetos a comunicación de información» residentes en territorio español o bienes inmuebles situados en dicho territorio. La sanción será una multa pecuniaria del triple de la que hubiera correspondido por la falta de suministro de dicha información conforme a lo dispuesto en el título IV de esta Ley.

3. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida a que se refiere el apartado 1 por los «operadores de plataforma obligados a comunicar información».

En particular, tendrán la consideración de infracción a los efectos de este apartado el incumplimiento o cumplimiento incorrecto o fuera de plazo de las obligaciones derivadas de los procedimientos de diligencia debida relativos a:

- a) Determinación de los vendedores no sujetos a revisión.
- b) Recopilación de información sobre el «vendedor».
- c) Verificación de la información sobre el «vendedor».
- d) Determinación del Estado o Estados de residencia del «vendedor».
- e) Recopilación de información sobre bienes inmuebles alquilados.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave y se sancionará



con una multa pecuniaria fija de 200 euros por cada «vendedor» respecto del que se incumplieron las obligaciones derivadas de la aplicación de las normas y procedimientos de diligencia debida.

Cuando un «operador de plataforma obligado a comunicar información» se sirva de un prestador de servicios externo para cumplir las obligaciones de diligencia debida, estas seguirán siendo responsabilidad de tal operador.

4. Constituye infracción tributaria no comunicar la información obligatoria en plazo o comunicar información falsa, incompleta o inexacta a los «operadores de plataforma obligados a comunicar información» por los «vendedores», en cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación por el operador de los procedimientos de diligencia debida a que se refiere el apartado anterior.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave y se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

5. Cuando un «vendedor» no facilite al «operador de plataforma obligado a comunicar información» la información exigida con arreglo a las normas y procedimientos de diligencia debida, habiendo recibido dos recordatorios relativos a la solicitud inicial del operador y transcurrido un plazo de 60 días naturales desde la solicitud inicial, dicho operador cerrará la cuenta del «vendedor» e impedirá que vuelva a registrarse en la plataforma o bien le retendrá el pago de la «contraprestación» hasta que facilite la información que se solicitó.

6. La Administración tributaria acordará la baja cautelar en el censo correspondiente del «operador de plataforma obligado a comunicar información» a que se refiere la sección I, apartado A, punto 4, letra b), del anexo V de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, cuando no cumpla la obligación de informar a que se refiere el apartado 1, después de dos requerimientos. La baja se efectuará en un plazo máximo de 90 días naturales desde el segundo requerimiento, pero nunca antes de que transcurran 30 días naturales desde el mismo.

Una vez acordada la baja, el operador solo podrá cursar el alta de nuevo si ofrece a la Administración tributaria garantías adecuadas de que se compromete a cumplir la obligación de información, incluidos aquellos suministros de información pendientes de cumplir. A estos efectos, la Administración tributaria podrá considerar como garantía adecuada una declaración responsable o cualquier otra garantía prevista en la normativa tributaria. La Administración tributaria podrá acordar la adecuación de dichas garantías previa verificación, en su caso, de su situación censal a través de las actuaciones y procedimientos de comprobación censal a que se refieren los artículos 144 y siguientes 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.

7. Las declaraciones que resulten exigibles a los obligados, las pruebas documentales, los registros y cualquier información utilizada para aplicar los procedimientos de diligencia debida y para cumplir las obligaciones de registro y suministro de información a que se refiere esta disposición adicional deberán conservarse y mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante los 10 años siguientes a la finalización del período de referencia al que corresponde el suministro de información.

Sin perjuicio de las facultades de comprobación e investigación de las obligaciones de registro y suministro de información a que se refiere esta disposición adicional conforme a las normas generales de esta Ley, la Administración tributaria podrá comprobar e investigar el cumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida que deban aplicar «operadores de plataforma obligados a comunicar información».

8. Todo «operador de plataforma obligado a comunicar información» deberá informar a cada «vendedor» persona física sujeto a comunicación de información que la información sobre el mismo a que se refiere la presente disposición, será suministrada a la Administración tributaria y transferida al Estado que corresponda con arreglo a la Directiva 2011/16/UE y los acuerdos internacionales indicados en la presente disposición. Asimismo, el operador facilitará a la persona física con suficiente antelación toda la información que esta tenga derecho a recibir para que pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la información por él recopilada sea suministrada a la Administración tributaria.»

▪ **CATORCE. Disposición adicional vigésima sexta** «Adaptación de las referencias normativas relativas al régimen de las autoliquidaciones rectificativas»
NUEVA

«Cuando la normativa propia del tributo establezca que la rectificación de una autoliquidación debe realizarse mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, las referencias contenidas en las disposiciones vigentes a la solicitud de rectificación de autoliquidación se entenderán realizadas para dicho tributo a la autoliquidación rectificativa»

B) DISPOSICIONES FINALES [LEY]

B1. Disposición final primera

Modificación de la Ley 37/1992 (LIVA)

PRIMERO. Con efectos desde el 1 de enero de 2023, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:





▪ Uno. Artículo 18 «Concepto de importación de bienes»

Apartado 3. Modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>Tres. La vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero se referirá exclusivamente a las referidas en el artículo 65 de esta ley.</p> <p>La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen, a cuya importación se haya aplicado la exención prevista en el artículo 65 esta ley, determinará el hecho imponible importación de bienes.</p>	<p>«Tres. La vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero se referirá exclusivamente a las referidas en el artículo 65 de esta ley.</p> <p>La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen, a cuya importación se haya aplicado la exención prevista en el artículo 65 esta ley, determinará el hecho imponible importación de bienes a excepción de los bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta ley, en cuyo caso la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero determinará la realización de una operación asimilada a una importación.</p> <p>No obstante, no constituirá importación ni operación asimilada a la importación la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.</p>

▪ Dos. Artículo 83 «Base imponible»

Apartado 2. «Reglas especiales». Modificación.

<p>SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR</p>
<p>1.^a La base imponible de las reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos de reparación, transformación,</p>





adaptación o trabajos por encargo, será la contraprestación de los referidos trabajos determinada según las normas contenidas en el Capítulo I de este Título.

También se comprenderán en la base imponible los conceptos a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior cuando no estén incluidos en la contraprestación definida en el párrafo precedente.

2.ª La base imponible de las importaciones a que se refiere el artículo 19, números 1.º, 2.º y 3.º, incluirá el importe de la contraprestación de todas las operaciones relativas a los correspondientes medios de transporte, efectuadas con anterioridad a estas importaciones, que se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto.

3.ª En las importaciones a las que hace referencia el artículo 18, apartados dos y tres, de esta ley, cuando los bienes hubieran sido objeto de entregas o prestaciones de servicios que hubieran quedado exentas del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 23 o el artículo 24 de esta ley, la base imponible será el resultado de adicionar a la contraprestación correspondiente los servicios que hubieran quedado exentos:

- i. El valor resultante de la aplicación del apartado uno anterior o, en su caso,
- ii. la contraprestación de la última entrega realizada durante la vigencia de dichos regímenes aduaneros o fiscales, o durante la permanencia de los bienes en las situaciones reguladas en dicho precepto.

REDACCIÓN ANTERIOR	NUEVA REDACCIÓN
<p>4.ª La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero cuando no determine el hecho imponible importación en virtud de lo dispuesto en el artículo 18.tres de esta ley, sino operación asimilada a una importación en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.5.º de esta ley, será la siguiente:</p>	<p>4.ª La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero cuando no determine el hecho imponible importación en virtud de lo dispuesto en el artículo 18. tres de esta ley, sino operación asimilada a una importación, será la siguiente:</p>
<p>a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.</p>	<p>a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.</p>





SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR	
<p>b) Para los bienes procedentes del interior del país, la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del Impuesto.</p> <p>c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.</p> <p>d) En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del Impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.</p>	
ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible el impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.</p>	<p>e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, se integrará, en su caso, en la base imponible, el impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.</p>
SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR	
<p>5.^a La base imponible de las demás operaciones a que se refiere el artículo 19, número 5.º, de esta ley, será la suma de las contraprestaciones de la última entrega o adquisición intracomunitaria de bienes y de los servicios prestados después de dicha entrega o adquisición, exentos todos ellos del Impuesto, determinadas de conformidad con lo dispuesto en los capítulos I y II del presente título.</p> <p>6.^a En las importaciones de productos informáticos normalizados, la base imponible será la correspondiente al soporte y a los programas o informaciones incorporados al mismo.»</p>	

SEGUNDO. Otras modificaciones.

- Uno. Artículo 70 «Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales»

Apartado 2. Modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
Dos. Asimismo, se considerarán	Dos. Asimismo, se considerarán





<p>prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:</p> <p>1.º Los enunciados en el apartado dos del artículo 69 de esta ley y los de arrendamiento de medios de transporte, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal.</p>	<p>prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:</p> <p>1.º Los enunciados en el apartado dos del artículo 69 de esta ley, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal.</p>
<p>2.º Los referidos en la letra g) del apartado dos del artículo 69 de esta ley y los de arrendamiento de medios de transporte, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.</p>	<p>2.º Los de arrendamiento de medios de transporte.</p>

▪ Artículo 163 quincies «Ámbito de aplicación»

Cambio de redacción

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>Uno. Podrán acogerse al régimen especial previsto en la presente sección los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales, siempre que sean:</p> <ul style="list-style-type: none"> - empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad; 	<p>Uno. Podrán acogerse al régimen especial previsto en la presente sección los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales, siempre que sean:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla;
SE MANTIENE REDACCIÓN	





– empresarios o profesionales, establecidos o no en la Comunidad, que estén representados por un intermediario establecido en la Comunidad. A estos efectos no será posible designar más de un intermediario a la vez; o

– empresarios o profesionales establecidos en un país tercero con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al de la Directiva 2010/24/UE del Consejo y al del Reglamento (UE) n.o 904/2010, y que realicen ventas a distancia de bienes procedentes de ese país tercero.

El presente régimen especial se aplicará a todas las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros efectuadas por el empresario o profesional.

Dos. A efectos de la presente sección, se considerará:

a) «Empresario o profesional no establecido en la Comunidad»: todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y no tenga en ella un establecimiento permanente.

b) «Intermediario»: aquella persona establecida en la Comunidad a quien designa el empresario o profesional que realiza ventas a distancia de bienes importados de un país o territorio tercero y que, en nombre y por cuenta de éste, queda obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del presente régimen especial y es titular de las relaciones jurídicas-tributarias derivadas del mismo.

Reglamentariamente se establecerán las condiciones y requisitos para actuar como intermediario de este régimen especial.

NUEVA REDACCIÓN	ANTERIOR REDACCIÓN
<p>c) «Estado miembro de identificación»:</p> <p>a') Cuando el empresario o profesional no esté establecido en la Comunidad, el Estado miembro por el que opte.</p>	<p>c) «Estado miembro de identificación»:</p> <p>a') Cuando el empresario o profesional no esté establecido en la Comunidad, el Estado miembro por el que opte.</p> <p>Tratándose de empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y que no hayan designado a un intermediario establecido en la Comunidad, el Estado miembro de identificación será el Reino de España.</p>





SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

b') Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, pero tenga en ella varios establecimientos permanentes, el Estado miembro en el que, teniendo un establecimiento permanente, indique que se acoge al presente régimen especial. La citada opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo y tendrá una validez mínima del año natural a que se refiere la opción ejercitada y de los dos siguientes.

c') Cuando el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro o tenga exclusivamente uno o varios establecimientos permanentes en el mismo, dicho Estado miembro.

d') Cuando el intermediario haya establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, dicho Estado miembro.

e') Cuando el intermediario no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, pero tenga en ella varios establecimientos permanentes, el Estado miembro en el que, teniendo un establecimiento permanente, indique que se acoge al presente régimen especial. La citada opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo y tendrá una validez mínima del año natural a que se refiere la opción ejercitada y de los dos siguientes.

d) «Estado miembro de consumo»: el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente.

SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

Tres. A efectos de lo previsto en la presente sección se considerará al Reino de España el «Estado miembro de identificación» en los siguientes supuestos:

a) En todo caso, para los empresarios o profesionales o los intermediarios que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad, pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.

b) Cuando se trate de empresarios o profesionales o intermediarios que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.

ANTERIOR REDACCIÓN

NUEVA REDACCIÓN





<p>c) Cuando el empresario o profesional no tenga su sede de actividad ni disponga de establecimiento permanente alguno en el territorio de la Comunidad, cuando haya elegido a España como Estado miembro en el que se acoge para la aplicación del presente régimen especial.</p>	<p>c) Cuando el empresario o profesional no tenga su sede de actividad ni disponga de establecimiento permanente alguno en el territorio de la Comunidad, cuando haya elegido a España como Estado miembro en el que se acoge para la aplicación del presente régimen especial y, en todo caso, los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla cuando no hayan designado a un intermediario establecido en la Comunidad.</p>
---	--

B2. Disposición final segunda

👉 **Modificación de la Ley 41/2003**, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad

NUEVA disposición adicional tercera «Beneficios fiscales aplicables a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad constituidos con arreglo al derecho civil propio autonómico»

«Todos los beneficios fiscales establecidos en esta ley, o en cualquier otra norma tributaria estatal, relativos a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad constituidos con arreglo a la misma, serán aplicables, en los mismos términos y condiciones, a los formalizados de acuerdo con las respectivas leyes que regulen esta figura con la misma finalidad en las distintas Comunidades Autónomas con competencias constitucionales para regular su propio derecho civil, foral o especial, en esta materia.

A los exclusivos efectos correspondientes a los beneficios fiscales establecidos en esta Ley o a los efectos fiscales correspondientes a cualquier norma tributaria estatal, se considerará que la persona con discapacidad a cuyo beneficio se constituye el patrimonio protegido es el titular de los bienes y derechos que integran dicho patrimonio y que las aportaciones realizadas al mismo por personas distintas a dicho titular constituyen transmisiones a éste a título lucrativo.»

B3. Disposición final tercera

👉 **Modificación TR-IRNR**

UNO. Disposición adicional primera. «Procedimientos amistosos»

- Apartado 2. Modificación.





ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>2. Lo establecido en esta disposición adicional resulta igualmente de aplicación a los mecanismos de resolución de aquellos litigios con otros Estados miembros de la Unión Europea que se deriven de los convenios y tratados internacionales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio a que se refiere la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea</p>	<p>2. Lo establecido en esta disposición adicional resulta igualmente de aplicación a los mecanismos de resolución de aquellos litigios con otros Estados miembros de la Unión Europea que se deriven de los convenios y tratados internacionales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio a que se refiere la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. El acuerdo alcanzado se aplicará independientemente de los plazos previstos en el Derecho interno.»</p>

▪ Apartado 13. Modificación

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>13. Los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa constituida en el marco de un procedimiento amistoso estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La infracción de dicho deber podrá dar lugar a las responsabilidades legales que pudieran derivarse conforme a la normativa española.</p>	<p>13. Los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa constituida en el marco de un procedimiento amistoso estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La infracción de dicho deber podrá dar lugar a las responsabilidades legales que pudieran derivarse conforme a la normativa española y, a estos efectos, los miembros de estas comisiones tendrán la consideración de autoridad.</p>
<p>SE MANTIENE TEXTO ANTERIOR →</p>	<p>Lo dispuesto en el párrafo anterior se</p>





		entenderá sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de la normativa interna de los otros Estados afectados en el ámbito propio de su jurisdicción.
--	--	--

DOS. NUEVA disposición transitoria

Disposición transitoria tercera. **«Régimen transitorio en materia de procedimientos amistosos»**

«1. Los procedimientos amistosos de la disposición adicional primera de este texto refundido, iniciados antes del 6 de febrero de 2020, la fecha de entrada en vigor de la redacción otorgada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. La regulación de los mecanismos de resolución de aquellos litigios con otros Estados miembros de la Unión Europea a que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional primera, en su redacción dada por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, será aplicable a toda solicitud de inicio de dichos mecanismos que se haya presentado a partir del 1 de julio de 2019 respecto de cuestiones objeto de un procedimiento amistoso que se refieran a rentas o patrimonio obtenidos en un ejercicio fiscal que se haya iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad a esta fecha.

Asimismo, y siempre que así se acuerde con las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, la regulación de tales mecanismos se aplicará a toda solicitud de inicio que se haya presentado a partir del 1 de julio de 2019 respecto de cuestiones objeto del procedimiento amistoso que incluyan rentas o patrimonio obtenidos antes y después del 1 de enero de 2018. En este último supuesto, se exigirá también que en el convenio o tratado internacional aplicable estuviera prevista la posibilidad de constituir una comisión consultiva.

3. Lo dispuesto en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, a los apartados 7 y 8 de la citada disposición adicional primera, será de aplicación a los procedimientos amistosos iniciados a partir del 12 de octubre de 2015.

4. Lo dispuesto en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, al segundo párrafo del apartado 3 de la disposición adicional primera,





será de aplicación a los procedimientos pendientes de terminación el 6 de febrero de 2020.

5. Lo dispuesto en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, al tercer párrafo del apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, será de aplicación a los procedimientos amistosos iniciados a partir del 12 de octubre de 2015.»

B4. Disposición final quinta

👉 Modificación LIS

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, el artículo 16 LIS «Limitación en la deducibilidad de gastos financieros», recibe nueva redacción.

SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de esta ley.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de	El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de





<p>participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley.</p>	<p>participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley. En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.</p>
<p>SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR</p>	
<p>En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.</p> <p>Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.</p> <p>2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.</p> <p>3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.</p> <p>4. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.</p> <p>5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que</p>	





se refiere el apartado 1 de este artículo.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.

El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los ocho años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición

6. La limitación prevista en este artículo no resultará de aplicación:

a) A las entidades de crédito y aseguradoras. A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.

6. La limitación prevista en este artículo no resultará de aplicación:

a) A las entidades de crédito y aseguradoras. A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.

El mismo tratamiento recibirán, igualmente, los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria, y los fondos de titulización de activos a que se refiere la Disposición adicional quinta.2 de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero.

→ SUPRIMIDO





SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

b) En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

● Normas publicadas (Reseña)

ORDEN HFP/523/2023, de 22 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica. (BOE 127/2023, de 29 de mayo)

[Disposición 12416 del BOE núm. 127 de 2023](#)

MONUMENTO A RAMÓN DE CAMPOAMOR



Poeta español del siglo XIX, del Romanticismo. El monumento fue inaugurado en 1914 y consta de un cuerpo central de mármol con la figura del poeta rodeado de tres figuras femeninas representando a la juventud, la madurez y la senectud. A ambos lados del cuerpo central se encuentran dos pequeñas esculturas de bronce alusivas a la vida y obra del

autor.

Autor: Estrada-Arráez

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



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

Normas publicadas (Reseña)

1. ABRIL, 2023

A) CCAA (Régimen Común)

→ ANDALUCIA

- Orden de 31 de marzo de 2023, por la que se regula el procedimiento para la ejecución por la Agencia Tributaria de Andalucía de las devoluciones de ingresos (BOJA 66/2023, de 31 de marzo)

[BOJA23-066-00004-6364-01_00281414.pdf](#)
([juntadeandalucia.es](#))

→ CASTILLA-LA MANCHA

- Resolución de 13/04/2023, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, mediante la que se modifican el anexo I.A y el anexo II.A de la Orden de 08/10/2012, de la Consejería de Hacienda, por la que se aprueban los documentos de pago de tasas, precios públicos y otros ingresos, se establecen los órganos competentes y se regula el procedimiento de recaudación. [2023/3547] (DOCLM 78/2023, de 24 de abril)

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

→ CATALUÑA

- Orden CLT/80/2023, de 10 de abril, por la que se da publicidad a las tasas que gestionan el Departamento de Cultura y las entidades dependientes. (DOGC núm. 8895, de 14 de abril de 2023)

[ORDEN CLT/80/2023, de 10 de abril, por la que se da publicidad a las t \(gencat.cat\)](#)

- Orden ACC/87/2023, de 18 de abril, por la que se da publicidad a las tasas vigentes que gestiona el Departamento de Acción Climática, Alimentación y Agenda Rural y las entidades dependientes (DOGC Núm. 8900, de 21 de abril de 2023)

[ORDEN ACC/87/2023, de 18 de abril, por la que se da publicidad a las t \(gencat.cat\)](#)





- Resolución ECO/1365/2023, de 17 de abril, por la que se regula el procedimiento para utilizar la transferencia bancaria como medio de pago en la gestión recaudatoria de los tributos que gestiona la Agencia Tributaria de Cataluña. (DOGC 8902 – 25.4.2023)

[RESOLUCIÓN ECO/1365/2023, de 17 de abril, por la que se regula el procedimiento para utilizar la transferencia bancaria como medio de pago en la gestión recaudatoria de los tributos que gestiona la Agencia Tributaria de Cataluña. \(DOGC 8902 – 25.4.2023\)](#)

→ MADRID

- LEY 10/2023, de 12 de abril, 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 ampliar las deducciones autonómicas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOCM 90/2023, de 17 de abril)

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

- LEY 8/2023, de 30 de marzo, de Patrimonio Cultural de la Comunidad de Madrid (BOCM 116/2023, de 12 de abril)

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

→ MURCIA

- Ley 2/2023, de 5 de abril, de modificación de la Ley 4/2022, de 16 de junio, de Mecenazgo de la Región de Murcia y de modificación del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia tributos cedidos (BORM 85/2023, de 14 de abril)

[Publicación número 2282 del BORM número 85 de 14/04/2023](#)

→ VALENCIA

- Ley 3/2023, de 13 de abril, de la Generalitat, de Viviendas Colaborativas de la Comunitat Valenciana. (DOGV 9578/19.01.2023)

[2023_4166.pdf \(gva.es\)](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

- Orden Foral 23/2023, de 23 de marzo, de la consejera de Economía y Hacienda, 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, se dictan las normas para su presentación e ingreso y se determinan las condiciones y procedimiento para su presentación por medios electrónicos (BON 67/2023, de 4 de abril)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Ley Foral 14/2023, de 5 de abril, del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (BON 83/2023, de 24 de abril)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 25/2023, de 4 de abril, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para los grupos fiscales que tributen por el régimen de consolidación fiscal, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (BON 84/2023, de 25 de abril)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 26/2023, de 4 de abril de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo S90 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (BON 84/2023, de 25 de abril)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ VIZCAYA

- Orden Foral 113/2023, de 28 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2022 y se establecen los plazos de ingreso de la deuda tributaria resultante (BOB 66/2023, de 4 de abril)

[I-394 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 122/2023, de 31 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1554/2018, de 25 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Régimen de consolidación fiscal. (BOB 66/2023, de 4 de abril)





[I-448 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 127/2023, de 4 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación»; y el modelo A22 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución», se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias. (BOB 71/2023, de 13 de abril)

[I-461 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 128/2023, de 4 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 593 «Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Autoliquidación», se establece la forma y procedimiento para su presentación y se regula la inscripción en el Registro territorial de los obligados tributarios por el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. (BOB 71/2023, de 13 de abril)

[I-462 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 129/2023, de 4 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación»; y el modelo A23 «Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Solicitud de devolución», se determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos y se regula la inscripción en el Registro territorial (BOB 71/2023, de 13 de abril)

[I-463 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

▪ GIPUZKOA

- Orden Foral 152/2023, de 5 de abril, por la que se aprueba el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación», se determina la forma y procedimiento para su presentación, así como la forma y procedimiento para la solicitud de devolución del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y se regulan la inscripción en el registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias (BOG 71/2023, de 14 de abril)

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

- Orden Foral 153/2023, de 5 de abril, por la que se aprueba el modelo 593 «Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Autoliquidación», se establece la forma y procedimiento para su presentación y se regula la inscripción en el registro territorial de los obligados tributarios por el citado impuesto. (BOG 71/2023, de 14 de abril)





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

- Orden Foral 154/2023, de 5 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional y por la que se modifica la Orden Foral 274/2010, de 25 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado en la agricultura y la ganadería por la adquisición de gasóleo. (BOG 78/2023, de 18 de abril)

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

- Orden Foral 151/2023, de 5 de abril, de modificación de la 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 75/2023, de 20 de abril)

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

- Decreto Foral-Norma 1/2023, de 18 de abril, por el que se introducen diversas modificaciones tributarias de carácter urgente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 77/2023, 24 de abril).

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

- Decreto Foral 7/2023, de 25 de abril, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones (BOG 84/2023, de 28 de abril)

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

2. MAYO, 2023

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ CANARIAS

- Decreto ley 4/2023, de 25 de mayo, por el que se prorroga la aplicación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario para combatir los efectos del COVID-19 y para la recuperación de diversas actividades en la isla de La Palma. (BOC 102/2023, de 26 de mayo)

[boc-a-2023-102-1697.pdf](#)

→ CATALUÑA

- Orden Reu/95/2023, de 27 de abril, por la que se da publicidad a la relación de las tasas vigentes en el Departamento de Investigación y Universidades (DOGC 8906 – 2.5.2023)





[ORDEN REU/95/2023, de 27 de abril, por la que se da publicidad a la re \(gencat.cat\)](#)

- Orden Eco/99/2023, de 26 de abril, por la que se da publicidad a las tasas con carácter general de los departamentos de la Generalitat de Catalunya y del Departamento de Economía y Hacienda (DOGC 8909/5.5.2023)

[ORDEN ECO/99/2023, de 26 de abril, por la que se da publicidad a las t \(gencat.cat\)](#)

- Orden Int/102/2023, de 27 de abril, por la que se da publicidad a las tasas vigentes que gestiona el Departamento de Interior durante el año 2023 (DOGC 8909/5.5.2023)

[ORDEN INT/102/2023, de 27 de abril, por la que se da publicidad a las \(gencat.cat\)](#)

- Orden DSO/103/2023, de 3 de mayo, por la que se da publicidad a la relación de tasas vigentes durante el ejercicio 2023 que gestiona el Departamento de Derechos Sociales (DOGC 8909/5.5.2023)

[ORDEN DSO/103/2023, de 3 de mayo, por la que se da publicidad a la rel \(gencat.cat\)](#)

- Orden TER/115/2023, de 12 de mayo, por la que se da publicidad a la relación de tasas vigentes que gestiona el Departamento de Territorio. (DOGC 8916-16.5.2023)

[ORDEN TER/115/2023, de 12 de mayo, por la que se da publicidad a la re \(gencat.cat\)](#)

- Orden EMT/120/2023, de 15 de mayo, por la que se da publicidad a la relación de las tasas vigentes en el Departamento de Empresa y Trabajo (DOGC 8917 – 17.5.2023)

[ORDEN EMT/120/2023, de 15 de mayo, por la que se da publicidad a la re \(gencat.cat\)](#)

- Orden PRE/112/2023, de 9 de mayo, por la que se hace pública la relación de tasas vigentes que gestionan el Departamento de la Presidencia y sus organismos y entidades dependientes (DOGC 8914 – 12.5.2023)

[ORDEN PRE/112/2023, de 9 de mayo, por la que se hace pública la relaci \(gencat.cat\)](#)

→ EXTREMADURA

- Orden de 24 de mayo de 2023 por la que se regula y autoriza la presentación y pago telemático de la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias en la Comunidad Autónoma de Extremadura y





aprobación del modelo de declaración-liquidación 042 de presentación telemática. (DOE 101/2023, de 29 de mayo)

[DOE n.º 101- 29-mayo-2023 \(juntaex.es\)](https://www.juntaex.es/DOE/DOE-101-29-mayo-2023)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

- Orden Foral 31/2023, de 25 de abril, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se crea el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos (BON 93/2023, de 4 de mayo)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 30/2023, de 24 de abril, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se corrigen los errores advertidos en la 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 96/2023, de 9 de mayo)
- Orden Foral 10/2023, de 3 de mayo, del consejero de Economía y Hacienda por la que se modifica la Orden Foral 427/2013, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo que aprueba el modelo F-65 de declaración de "Opciones y Renuncias. Censos especiales (I.V.A.). Comunicación previa al inicio de actividad" (BON 112/2023, de 30 de mayo)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ ÁLAVA

- Orden Foral 254/2023, de la diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de abril por la que se aprueba los modelos 592 «Impuesto especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables. Autoliquidación», A22 «Impuesto especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables. Solicitud de devolución», 592C «Impuesto especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables. Contabilidad de existencias» y 592R «Impuesto especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables. Libro registro de existencias», determinar la forma y procedimiento para su presentación y regular la inscripción en el registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencia (BOTH A 56/2023, de 15 de mayo)





[2023_056_01418_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Foral 17/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 9 de mayo. Aprobar la modificación del Decreto foral 40/2014, de Consejo de 1 de agosto, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A 57/2023, de 17 de mayo)

[2023_057_01416_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 294/2023, de la diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 5 de mayo por la que se aprueba el modelo 593 "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Autoliquidación." y regular la inscripción en el registro territorial de los obligados tributarios por el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (BOTH A 57/2023, de 17 de mayo)

[2023_057_01431_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 272/2023, de la diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 24 de abril por la que se aprueba el modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A 58/2023, de 19 de mayo)

[2023_058_01436_C.pdf \(araba.eus\)](#)

▪ VIZCAYA

- Decreto Foral Normativo 2/2023, de 16 de mayo, por el que se modifica la Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. (BOB 100/2023, de 25 mayo)

[I-626_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 207/2023, de 16 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 129/2023, de 4 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación» y el modelo A23 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución», se determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos y se regula la inscripción en el Registro territorial y se modifica la Orden Foral 2232/2017, de 15 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia (BOB 100/2023, de 25 mayo)

[I-627_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

▪ GIPUZKOA

- Decreto Foral Normativo 1/2023, de 9 de mayo, del impuesto especial sobre





los envases de plástico no reutilizables. (BOG 97/2023, de 22 de mayo)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](https://gipuzkoa.eus)

- Decreto Foral Normativo 2/2023, de 9 de mayo, del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (BOG 97/2023, de 22 de mayo)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](https://gipuzkoa.eus)

MONUMENTO A JACINTO VERDAGUER



Este monumento al poeta catalán fue inaugurado en 1961. Está ubicado en la glorieta de la Sardana inaugurada en 1964 como homenaje de la Villa de Madrid a Cataluña. Ese mismo año el Círculo Catalán correspondió regalando a Madrid una fuente dedicada a la Sardana y que se ubicó en esta misma glorieta. Todos los domingos a partir de las 12 en esta glorieta se reúnen grupos para bailar la sardana.

Autor: Estrada-Arráez
Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)

PLACA EN MEMORIA DE MARIANO DE CAVIA EN LA PUERTA HOMÓNIMA DEL RETIRO



A Mariano de Cavia se le considera el periodista más importante de su época y destacó por su preocupación por la pureza de la lengua española.

Autor: [Discasto](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Spain](#)

III. 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) ABRIL, 2023

→ A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 479/2023 [17.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera. Sec. 2ª (Rec. 5433/2021)

Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 1671/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1671]

RESUMEN

Por razones de eficacia, el criterio de la competencia territorial del órgano de Inspección, determinado por el domicilio del obligado tributario, puede alterarse a través de un acuerdo de extensión de la competencia, atendiendo a la normativa de organización específica de atribución de competencias de la concreta Administración tributaria siempre que (i) dicha normativa esté publicada (ii) la alteración competencial venga justificada por específicas circunstancias que impidan o dificulten el normal desarrollo de la actuación inspectora; y (iii) no resulte posible superar dichos impedimentos o dificultades a través de los mecanismos de colaboración entre los distintos órganos de la administración tributaria, requisitos que deberán ser individual y específicamente motivados en el referido acuerdo de extensión de la competencia.

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado 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 dictada el 13 de enero de 2021 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 123/2018. Ha sido parte recurrida CRG, S.L., representada por el procurador bajo dirección letrada.

→ Resolución recurrida en casación.

Recurso de casación dirigido contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de enero de 2021, que estimó el recurso núm. 123/2018, interpuesto por la representación procesal de CRG, S.L. contra la resolución de 14 de diciembre de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 31 de marzo de 2014, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas frente a los acuerdos que el TEAC identifica de este modo:

- Acuerdo de liquidación de acta de disconformidad A02-72204773, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 a 2009, por importe de 1.331.046,98 euros.
- Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 a 2009, por importe de 838.350,89 euros.

Específicamente, la estimación en parte del recurso de alzada determinó la anulación de las liquidaciones correspondientes a los trimestres de los ejercicios 2007 y 2008 manteniendo, no obstante, la regularización practicada y las sanciones con relación al ejercicio 2009.

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

Determinar si, al amparo del principio de eficacia en la actuación de la Administración Pública del artículo 103 de la Constitución Española, en relación con la flexibilidad que para la consecución de ese fin contempla el artículo 59 del RGAT y en aras de prevenir y perseguir el fraude o la elusión fiscal a través de maniobras de deslocalización de los obligados tributarios, puede excepcionarse la regla general de atribución de competencia de orden territorial contenida en el artículo 84 LGT, eludiendo así la observancia inalterable de la asignación competencial por razón del domicilio fiscal del obligado tributario y aplicando, en este caso, la normativa de organización específica de atribución de competencias de la concreta administración tributaria.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 59.1 del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación 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»





los tributos, y en el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias y, por extensión, al Apartado Cuarto. 3.3.4 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT. **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 que la doctrina del presente recurso es la expresada en el **Fundamento de Derecho Sexto** de esta sentencia.
- 2.- Estimar en parte el recurso de casación 5433/2021 interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia de 13 de enero de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 123/2018, sentencia que se casa y anula en el exclusivo aspecto de considerar que los actos impugnados adolecen de una nulidad de pleno derecho en lugar de la anulabilidad que ahora proclamamos, quedando confirmada en cuanto al resto de sus pronunciamientos.
- 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:

"Por razones de eficacia, el criterio de la competencia territorial del órgano de Inspección, determinado por el domicilio del obligado tributario, puede alterarse a través de un acuerdo de extensión de la competencia, atendiendo a la normativa de organización específica de atribución de competencias de la concreta Administración tributaria siempre que (i) dicha normativa esté publicada (ii) la alteración competencial venga justificada por específicas circunstancias que impidan o dificulten el normal desarrollo de la actuación inspectora; y (iii) no resulte posible superar dichos impedimentos o dificultades a través de los mecanismos de colaboración entre los distintos órganos de la administración tributaria, requisitos que deberán ser individual y específicamente motivados en el referido acuerdo de extensión de la competencia."

La sentencia impugnada resulta conforme a la anterior doctrina, por lo que se refieren a la apreciación de la inadecuada motivación del acuerdo de extensión de la competencia de 8 de junio de 2011.

* 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»





No obstante, el escrito de interposición del abogado del Estado plantea, de forma subsidiaria, que nos pronunciamos sobre la nulidad producida en el presente caso.

A este respecto, recordemos que la sentencia de instancia concluye que "[l]a consecuencia no puede ser otra que la nulidad de lo actuado por el órgano territorialmente incompetente conforme a lo dispuesto en el artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre - sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2013, recurso núm. 4463/2010-, aplicable por razones temporales, teniendo en cuenta que la incompetencia es manifiesta desde el momento en que ninguna duda había acerca del domicilio fiscal de la entidad obligada tributaria, ubicado en Madrid ya desde antes de iniciarse las actuaciones inspectoras, y de la competencia territorial que condicionaba tal domicilio, al punto de que se adoptó un acuerdo expreso para alterar esa admitida competencia; acuerdo que resultaba ineficaz, sin embargo, con arreglo a lo que hemos expuesto." (sic)."

Pues bien, aunque no haya dudas en cuanto a que el domicilio fiscal del obligado tributario, ubicado en Madrid, era el criterio determinante de la competencia territorial del órgano de inspección, lo cierto es que, en el caso que nos ocupa, se adoptó un acuerdo por el que se extendía la competencia de los órganos tributarios de Castilla-León y si bien la motivación del referido acuerdo resultó a todas luces insuficiente, las circunstancias del presente caso impiden considerar que la falta de competencia territorial fuera manifiesta, tal y como reclaman, a los efectos de la nulidad de pleno derecho, los artículos 62.1.b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (hoy art 47 1 b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre) y el artículo 217.1 b) LGT.

En primer lugar, cabe recordar que hemos adoptado esta solución en ocasiones anteriores en las que, sin perjuicio de los matices y de las eventuales diferencias, concluimos en la falta de competencia territorial del órgano de la Administración tributaria.

Así, por ejemplo, en la sentencia de 1 de abril de 2011, rec. 5259/2006, ECLI:ES:TS:2011:3163, entendimos que "el vicio que se patentiza se concreta en la falta de acuerdo del Delegado de Hacienda y su notificación, autorizando a los actuarios para la realización de las actuaciones de inspección que nos ocupa, al no formar parte de las Unidades de Inspección adscritas a la Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal de los inspeccionados, constituiría un vicio formal que no daría lugar a la nulidad radical preconizada, en tanto no estamos ante actuaciones llevadas a cabo por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia, puesto que los actuarios podían desarrollar actuaciones de comprobación e investigación, ni por razón del territorio, ambos estaban destinados

* 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 la Delegación de Barcelona y habilitados para inspeccionar en todo el ámbito territorial de esta.

En todo caso, el vicio daría lugar a una anulabilidad, debiéndose tener en cuenta que a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras era de aplicación la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, sin que, por demás, la recurrente alegara indefensión, ni se atisbe la afectación de una defensa en plenitud por la concurrencia del expresado defecto.

[,,,]

Existen, pues, razones y apoyo normativo para que a pesar del traslado de destino de los actuarios, continuaran con las actuaciones inspectoras, la inexistencia de la orden en el expediente, en todo caso, representaría una irregularidad formal, puesto que a pesar de no encontrarse unida si se da cuenta de su existencia, pero en modo la falta de competencia de los actuarios sería manifiesta, ni material ni territorialmente, sino en el peor de los casos nos encontraríamos ante una falta de competencia jerárquica. En definitiva, no existe vicio determinante de nulidad de pleno derecho."

En la misma línea, nos pronunciamos en la sentencia de 28 de enero de 2013, recurso de casación para unificación de doctrina 539/2009, ECLI:ES:TS:2013:369:

"Para que el defecto de competencia territorial del órgano conlleve la nulidad absoluta o radical del acto que adopte resulta necesario que sea "manifiesta", como expresan los artículos 153.1.a) de la Ley 230/1963 y 61.2.b) de la Ley 30/1992. Como tantas veces se ha dicho por este Tribunal, sólo cabe atribuir tal carácter a la falta que se revele como obvia, clara e indiscutible, que pueda constatarse con escaso o nulo esfuerzo jurídico.

Cierto que iniciada las actuaciones inspectoras por la Delegación de Cáceres, a los órganos competentes de esta Delegación correspondía también liquidar, al hacerlo la Delegación de Madrid se incurre en un vicio procedimental, por falta de competencia sobrevenida, pero que en modo alguno puede calificarse de manifiesta en los términos que exige el art.º 62.1.b) de la Ley 30/1992, sino que posee relevancia invalidante en cuanto del citado vicio se produjera la indefensión de la parte o se hubiera impedido al acto alcanzar su fin, lo que no es el caso, sin que la parte recurrente siquiera haya alegado una posible indefensión."

En ese sentido, no cabe equiparar el criterio del domicilio del obligado tributario, como elemento determinante de la competencia territorial del órgano de la Administración tributaria, con la delimitación, justificación -y, como es el caso, la improcedencia- de los motivos que habilitan la alteración o extensión de la competencia.

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





A estos efectos, nos remitimos a lo anteriormente razonado para constatar que, por lo que se refiere a la extensión de la competencia territorial, la motivación del acuerdo de 8 de febrero de 2011, adoptada sobre la base del marco normativo analizado, dista mucho de lo que puede considerarse un escenario nítido, a partir del que sea posible decantar conclusiones con escaso o nulo esfuerzo jurídico, antes de la doctrina establecida en el presente recurso.

Además, la ausencia de un razonamiento específico en torno a la eventual indefensión de la obligada tributaria en el presente caso, y la circunstancia de que, en sede de este recurso de casación, la misma dejó precluir el trámite de oposición, deben conducir también a concluir en que la improcedencia del acto de extensión de la competencia territorial determina la anulabilidad de la liquidación y de la correspondiente sanción, razón por la que procede estimar en parte el recurso de casación.

👉 LGT. 2ª SENTENCIA 537/2023 [28.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 72/2021)

Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 1849/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1849]

RESUMEN

Responsabilidad solidaria por la causa prevista en el art. 42.2.a) LGT. No es de aplicación el principio ne bis in ídem que impera en el derecho sancionador por no ser una sanción. Es conforme a Derecho un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por la causa del art. 42.2.a) LGT, culminando un nuevo procedimiento seguido tras la anulación, por defectos de orden formal, de un primer acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria basado en el mismo precepto. Desestimación.

→ Interposición del recurso de casación

Recurso promovido por don JC, representado por la procuradora de los Tribunales bajo dirección letrada contra la sentencia núm. 511/2020, de 13 de octubre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso núm. 28/2020.

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

* 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»





→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia núm. 511/2020, de 13 de octubre, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, que desestimó el recurso núm. 28/2020 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 31 de octubre de 2019, desestimatoria la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 instada contra el acuerdo por el que se declaró a don JC responsable solidario de las deudas tributarias de doña MX -en calidad de responsable subsidiaria de las deudas de la entidad SEI, S.L.-, de conformidad con el artículo 42.2.a) de Ley 58/2003, General Tributaria, fijándose el alcance de la responsabilidad en 65.846,33 euros.

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

Determinar si el principio ne bis in idem, en su dimensión procedimental, permite el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria tras la anulación por motivos formales del primer acuerdo de derivación de responsabilidad acordada por un tribunal económico administrativo.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 25 de la Constitución y los artículos 42.2.a) y 175 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 el **fundamento jurídico séptimo**.
- 2.- No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Jesús Carlos contra la sentencia núm. 511/2020, de 13 de octubre, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, que desestimó el recurso núm. 28/2020, en materia de derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

(Existe un voto particular del Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís)

FUNDAMENTO DE 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»





SÉPTIMO.- La doctrina jurisprudencial.

En definitiva, hemos de fijar como doctrina jurisprudencial que la declaración de responsabilidad solidaria por la causa prevista en el art. 42.2.a) LGT no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio ne bis in ídem que impera en el derecho sancionador. La conformidad a Derecho de un ulterior acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por la causa del art. 42.2.a) LGT cuando una previa resolución económico-administrativa ha dejado sin efecto el primero, debe examinarse conforme a nuestra jurisprudencia relativa a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Es conforme a Derecho un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por la causa del art. 42.2.a) LGT, culminando un nuevo procedimiento seguido tras la anulación, por defectos de orden formal, de un primer acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria basado en el mismo precepto.

La sentencia recurrida debe ser confirmada, dado que la solución desestimatoria que alcanza es conforme con la doctrina jurisprudencial expuesta, pues aunque no rechaza explícitamente el carácter sancionador de la declaración de responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT, su pronunciamiento es acertado pues no admite que en el caso concreto pudiera operar tal principio, por lo que, dado el efecto útil del recurso de casación, su pronunciamiento desestimatorio debe ser mantenido. Por lo demás, las condiciones y presupuestos para tal modalidad de responsabilidad fueron examinados por la resolución del TEAR y la sentencia, que ratificó la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos, sin que tal cuestión haya sido cuestionada ni admitida en casación.

👉 LGT.3ª SENTENCIA 494/2023 [19.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5540/2021)

Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1811/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1811]

RESUMEN

Procedimiento de comprobación limitada. Solicitud de ampliación del plazo para cumplimentar requerimiento, arts. 87. 4 y 91. 1 y 4 del RGIT; ante la falta de denegación expresa por la Administración, el contribuyente tiene derecho a la ampliación dentro del desarrollo normal del procedimiento, sin que pueda entenderse que se han producido dilaciones imputables al mismo. Caducidad.

* 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 de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda. Burgos) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de fecha 31 de mayo de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 203/2020, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 5 de junio de 2020, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas n.º 09-00670-2019 y 09-00926-2019, acumuladas, interpuestas contra la liquidación provisional practicada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, y contra el acuerdo de imposición de sanción.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la entidad mercantil SBI, S.L., representada por procurador de los tribunales bajo dirección letrada.

→ **Resolución recurrida en casación.**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda. Burgos) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con fecha 31 de mayo de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

FALLO: Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso administrativo N° 203/2019 interpuesto por la mercantil SBI, S.L., contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Burgos, de 5 de junio de 2020, estimando parcialmente la reclamación económico-administrativa n° 09-00670-2019 y acumulada 09-00926-2019 reseñada en el encabezamiento de esta sentencia; resolución que declaramos contraria a derecho en cuanto no ha estimado la alegación de caducidad del procedimiento de comprobación limitada, lo que necesariamente conlleva la total anulación de la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016.

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.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 103, 104, 137, 138, 139.1.b) y concordantes

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





de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; artículos 87.4, 91.1 y 4, 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

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

2.º Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 5540/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda. Burgos) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de fecha 31 de mayo de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 203/2020, sentencia cuya confirmación procede.

3.º Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

TERCERO. **Criterio del Tribunal y su proyección al caso enjuiciado.**

Tanto en el auto de admisión como por parte de la recurrente se señala el siguiente marco jurídico a tener en cuenta:

" Art. 103 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que bajo la rúbrica "Obligación de resolver", "1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa".

Art. 104 LGT, relativo a los "Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa", que señala, "1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses...

... 2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que 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»





ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

...Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Art. 91 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria -RGAT-, que señala que, "1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos [...].

[...] 4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar".

Art. 104 RGAT, relativo a las "Dilaciones por causa no imputable a la Administración", que indica, "A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes: [...].

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, 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".

Ciertamente, como bien dice la Sra. Abogado del Estado, el caso que nos ocupa difiere del que fue objeto de atención en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, pero también resulta innegable que la misma contiene doctrina legal sobre la interpretación que procede realizar del citado art.º 91 del RGAT, precepto que es de aplicación al presente caso. Se dijo entonces respecto del citado artículo lo siguiente -añadimos las negritas para enfatizar los pasajes más a propósito-:

"Como hemos expuesto, el Abogado del Estado enarbola la posibilidad que brinda el art 91 RGIT de entender otorgada directamente la ampliación, sin necesidad de un pronunciamiento expreso de la Administración que, en virtud del precepto, serviría exclusivamente para denegarla "antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar".

* 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»





Ciertamente, así es. Sin embargo, el art 91 RGIT no eleva a la categoría de regla general, el otorgamiento automático de la ampliación pues, el reglamento prevé en su apartado 4, la notificación expresa de la concesión (es decir, su otorgamiento mediante resolución expresa), exigencia completamente lógica desde el momento que la Administración debe valorar si concurren los requisitos que el apartado 3 califica de "necesarios" para su concesión.

Además, convertir en premisa general lo que -entendemos- debe ser una mera previsión residual (otorgamiento automático de la ampliación) comportaría la paradoja de que en el ámbito tributario -terreno en el que se manifiesta una contraposición de los "derechos" de la Administración y del contribuyente- no deban observarse las garantías que al respecto establece la legislación administrativa común, escenario en el que, además, no se contraponen derechos, sino potestades frente a derechos

En efecto, ante la ausencia de una regulación detallada sobre una eventual ampliación de plazos en la LGT, cabe destacar la coincidencia del artículo 32 de la Ley 39/2015 con el artículo 91 RGI tanto porque la Administración puede conceder una ampliación de los plazos que no exceda de la mitad de los mismos, como por la previsión de que no cabe recurso contra la concesión o denegación de la ampliación.

Sin embargo, del art. 32 de la Ley 39/2015 se infiere, primero, que la resolución administrativa será expresa (por cuanto deberá ser notificarse a los interesados) y segundo, que esa resolución será motivada pues habrá que tener en cuenta "si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero".

Por tanto, el artículo 91 RGI puede y debe ser objeto de una interpretación conforme en su contraste con los artículos 103 LGT con relación al artículo 54 Ley 30/1992 (artículo 35 Ley 39/2015) y con el citado art. 32 de la Ley 39/2015.

De ese modo, esa previsión reglamentaria -que fomenta la agilidad procedimental-, puede justificar que la Administración no resuelva expresamente la petición del contribuyente sobre la extensión del plazo y, pese a ello, se entienda concedida la misma, únicamente cuando esa ampliación no traspase el ámbito temporal que tiene la Administración para resolver en plazo, es decir, cuando no exista conflicto, porque de todas formas -con o sin ampliación- la prescripción no juega en su contra.

Sin embargo, cuando el otorgamiento de la ampliación suponga exceder del plazo legal de terminación del procedimiento, la Administración no puede invocar la "concesión automática" de la ampliación sobre la base del art 91 RGIT para imputar una dilación indebida al contribuyente y poder mantener así, que ha liquidado en

* 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»





plazo, desde el momento que esa extensión temporal sirve, al mismo tiempo, para afirmar su derecho (el de la Administración) y para negar otro (el del contribuyente), lo que precisaría que se hubiera colmado la obligación legal de "resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa" (artículo 103.1 LGT)".

En el caso que nos ocupa con el inicio del procedimiento de comprobación limitada se le concedió a la entidad interesada el plazo mínimo previsto normativamente de 10 días, tal y como establece el art. 87. 4 del RGIT, "Salvo en los supuestos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas".

Ya se ha dejado dicho que la Administración a la solicitud de ampliación realizada, conforme al art. 91 del RGIT, guardó silencio, por lo que automáticamente el plazo se amplió a cinco días más, cumplimentando el requerimiento la parte interesada a los tres días siguientes.

En estas circunstancias cobra toda su significación lo dicho en la referida sentencia. O dicho de otro modo, del juego de los citados artículos, ha de convenirse que el contribuyente tenía derecho a diez días más cinco, de solicitarlo, para cumplimentar el requerimiento, excepto que, art. 91.4 en relación con el art. 104.c), ambos del RGIT, la Administración se lo hubiera expresamente denegado dentro del fugaz plazo que señala la Sra. Abogado del Estado, al no realizar la denegación expresa, en modo alguno cabe entender que estemos ante un supuesto de dilaciones del procedimiento en los términos que se recoge en el art. 104.2 de la LGT, sino dentro del desarrollo normal del procedimiento, como se desprende no sólo de la interpretación realizada en atención a las consideraciones antes transcritas, sino de la propia literalidad del precepto, puesto que como se recordaba en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, "Concebido el derecho tributario como un sistema coherente, habrá que partir de la premisa de que, en caso de plazos "normativamente abiertos", el otorgamiento del máximo previsto no debería comprometer, por sí mismo, la tramitación regular del procedimiento (administrativo o tributario)... Es decir, cabe suponer que el legislador haya previsto que, incluso, con el otorgamiento del máximo de días posible, el procedimiento está diseñado para resistir esa eventualidad y concluir dentro del plazo legalmente establecido."

* 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»





Dicho lo anterior cabe dar la siguiente respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo dispuesto en los arts. 87.4 y 91.1 y 4 del RGIT, la ampliación automática a falta de denegación expresa por la Administración del plazo contemplado en el citado art. 87, 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, no constituye una dilación del procedimiento sin que altere el plazo máximo de resolución de los procedimientos.

Por tanto, conforme a la regulación aplicable, visto que el procedimiento de comprobación limitada no finalizó en el plazo de seis meses desde su inicio, resulta correcta la sentencia impugnada.

CUARTO. Sobre las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA.

👉 LGT. 4ª SENTENCIA 462/2023 [11.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7272/2021)

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1641/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1641]

RESUMEN

Agravación de la sanción por perjuicio económico. Interpretación del art. 187.2 LGT. 1) A los efectos de calcular el porcentaje de perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe emplearse el concepto de cuota líquida, esto es, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados efectuados. 2) No existe un concepto legal autónomo de qué sea el perjuicio económico, a efectos sancionadores (art. 187.2 LGT), que no tenga en cuenta el verdadero y real perjuicio ocasionado a la Hacienda pública, tomando en consideración el conjunto de obligaciones satisfechas, aun cuando no lo hayan sido en la autoliquidación del impuesto. 3) En el Impuesto sobre Sociedades, los pagos fraccionados efectuados legalmente han de tenerse en cuenta, como parte integrante de la deuda tributaria, a los efectos de la determinación exacta 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»





perjuicio económico, al margen de las consecuencias que quepan en relación con los casos de incumplimiento de tal deber, aquí no concurrentes.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 1 de julio de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 248/2018. Ha comparecido como recurrido el procurador en nombre y representación de EMBE, S.L.

→ **Resolución recurrida en casación**

Sentencia de 1 de julio de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Jorge Laguna Alonso, en nombre y representación de SL, contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 16 de enero de 2018 (RG 265/2015); la cual anulamos en parte por no ser conforme a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho segundo quinto, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas [...]"

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

"[...] Determinar, a los efectos de calcular el porcentaje de perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT , qué parámetro - cuota líquida o cuota diferencial- debe emplearse como denominador, definido legalmente como la "cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación", cuando el importe de ambas cuotas sea diferente [...]"

→ 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 la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia de 1 de julio de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 248/2018.

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

Existen dos votos particulares.

FUNDAMENTO DE DERECHO

QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

* 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 pregunta formulada en el auto de admisión nos interroga en estos términos:

"[...]"

A ella debemos responder lo siguiente:

1) A efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados.

2) No existe un concepto legal autónomo de qué sea el perjuicio económico, a efectos sancionadores (art. 187.2 LGT), que no tenga en cuenta el verdadero y real daño pecuniario ocasionado a la Hacienda pública, tomando en consideración el conjunto de obligaciones satisfechas, aun cuando no lo hayan sido en la autoliquidación del impuesto.

3) En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, los pagos fraccionados efectuados legalmente han de tenerse en cuenta, como parte integrante de la deuda tributaria, a los efectos de la determinación exacta del perjuicio económico como circunstancia agravante de la sanción, al margen de las consecuencias que procedieran, en su caso, en relación con los incumplimientos de tal deber.

👉 LGT. 5ª SENTENCIA 454/2023 [5.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7260/2021).

Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1432/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1432]

RESUMEN

Fondos de Inversión Libres o no armonizados no residentes. Análisis de comparabilidad entre Fondos de Inversión Libres o no armonizados no residentes ["FIL o Hedge Fund"] y las Instituciones de Inversión Colectiva ["IIC"] residentes en España. La legislación española infringe el derecho de la Unión Europea sobre la libertad de circulación de capitales, al establecer un tratamiento diferenciado no justificado entre FIL residentes y FIL no residentes en situaciones comparables. Estimación.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso promovido por EP 90, representada por procurador de los Tribunales y 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 21 de julio de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el Procedimiento Ordinario 1527/2019.

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

→ Resolución recurrida en casación.

Recurso interpuesto por EPI, 90 contra la sentencia núm. 448/2021, de 21 de julio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1527/2019, en materia del impuesto sobre la renta de no residentes ["IRNR"].

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

- Determinar si el análisis de comparabilidad entre Fondos de Inversión Libres o no armonizados no residentes ["FIL o Hedge Fund"] y las Instituciones de Inversión Colectiva ["IIC"] residentes en España, al objeto de aplicar el artículo 63 TFUE, debe realizarse conforme a la legislación española de fuente interna aplicable a los fondos de inversión libre, conforme a la Directiva 2009/65/CE, o conforme a la legislación aplicable a este tipo de Fondos de Inversión Libres en el Estado de residencia (o Estado de origen).

-. Precisar qué parámetros deben tenerse en consideración a efectos del análisis de comparabilidad entre Fondos de Inversión Libres o no armonizados no residentes ["FIL o Hedge Fund"] y las Instituciones de Inversión Colectiva ["IIC"] residentes en España, en particular, si debe tenerse en cuenta la existencia de autorización previa de la constitución del Fondo de Inversión Libre no armonizado y su mantenimiento en el tiempo, número de partícipes, patrimonio o capital social mínimo, carácter abierto del Fondo permitiendo el acceso a cualquier inversor, objeto de las inversiones, diversificación de riesgos y el diferimiento de la tributación de todo tipo de rentas obtenidas por la IIC hasta el momento de su llegada efectiva a los partícipes o inversores finales.

- Aclarar a quién corresponde la carga de la prueba de que se cumplen los requisitos de comparabilidad, y, en particular, de que en su caso se ha neutralizado el trato discriminatorio por el eventual juego de lo dispuesto en el Convenio bilateral suscrito entre España y el país de residencia del Fondo de Inversión Libre, que determine que el fondo reclamante haya podido deducir en su país de residencia la tributación soportada en España, neutralizando así los efectos de la restricción a la libre circulación de capitales.

* 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 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; artículos 13.1.f), 14.1.1), 25, 31.2 y 58 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.; artículo 10 del Convenio entre el Reino de España y la República de Francia a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995; artículo 28.5 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; artículo 94 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

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

→ FALLO:

1º.- Haber lugar al recurso de casación 7260/2021 interpuesto por la representación procesal del Fondo EP, 90, bajo la gestión de la sociedad gestora de fondos de inversión alternativos NAM, contra la sentencia núm. 448/2021, de 21 de julio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1527/2019, en materia del impuesto sobre la renta de no residentes. Casar y anular la sentencia recurrida.

2º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal del Fondo de Inversión EP, 90, bajo gestión de la sociedad gestora de fondos de inversión alternativos NAS, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de julio de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa 28-14612-2016, formulada frente al acuerdo de liquidación provisional dictado por la AEAT, referencia 201221098520140S, por el que se denegó la devolución de la cantidad retenida definitivamente a EP, 90 por el concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, del ejercicio 2012, por importe de 86.307,14 euros. Anular la resolución del órgano económico administrativo y la liquidación provisional y denegación de la devolución solicitada, y declarar el derecho del Fondo de Inversión EP, 90 a la devolución por la Hacienda estatal de la cantidad de 86.307,14 euros como ingreso indebido en las retenciones que le fueron practicadas en concepto de IRNR, ejercicio de 2012, así como a que sobre la cantidad a devolver se liquiden y abonen los intereses legales correspondientes.

* 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.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expresados en el último fundamento de esta sentencia.

Existe voto particular de un magistrado al que se adhiere segundo magistrado.

FUNDAMENTO DE DERECHO

DECIMOSEXTO.- **La fijación de la doctrina jurisprudencial.**

Como síntesis de todo lo razonado, procede fijar la doctrina jurisprudencial respecto a las cuestiones de interés casacional suscitadas.

1. La legislación del Reino de España infringe la libertad de circulación de capitales al establecer un tratamiento diferenciado no justificado entre FIL residentes y FIL no residentes en situaciones comparables, ya que reserva a los FIL residentes un tratamiento fiscal significativamente más favorable, con tributación al tipo de gravamen del 1 por ciento, en tanto los FIL no residentes tributan al tipo impositivo del 19 por ciento, o al que pueda establecer el CDI que en este caso es del 15%, cuando en ambos casos, FIL residentes y no residentes, al percibir rentas consistentes en dividendos de sociedades residentes, incurren en una manifestación de capacidad económica idéntica, que gravan tanto el Impuesto de Sociedades como el Impuesto sobre la Renta de los No residentes.

2. Ante la infracción originaria del derecho de la Unión Europea en que incurre la normativa española al imponer como elemento diferenciador del tratamiento tributario la residencia en España, el análisis de comparabilidad entre Fondos de Inversión Libre o no armonizados no residentes ["FIL o Hedge Fund"] y los Fondos de Inversión Libre no armonizados residentes en España, como medio para restablecer la efectividad de la libre circulación garantizada por el art. 63 TFUE, debe realizarse sobre la base de los elementos esenciales intrínsecos considerados por el legislador español para otorgar el tratamiento fiscal más beneficioso a los FIL residentes, interpretados conforme a las disposiciones del Derecho de la Unión Europea reguladoras de la gestión de los Fondos de Inversión Libre, constituida actualmente por la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos, así como por la legislación aplicable a este tipo de Fondos de Inversión Libre en su estado de residencia (o Estado de origen).

3. En cuanto a los elementos concretos que deben tomarse en consideración a efectos del análisis de comparabilidad entre Fondos de Inversión Libre o no armonizados no residentes ["FIL o Hedge Fund"] y sus comparables residentes en España, son:

a) que se trate de entidades que capten las aportaciones de capital del público en general, sin que puedan tener tal consideración aquellas entidades que limiten el

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





acceso a patrimonios familiares o personales, o que limiten las condiciones de acceso por requisitos subjetivos tales como la condición de pertenencia a un colectivo determinado como la de empleado de determinada empresa o administración, o componente de un determinado colectivo. No resulta relevante, en este sentido, que se limite el acceso a inversores que reúnan la condición de inversor profesional o a que se acredite un determinado nivel de formación y conocimiento del funcionamiento de los mercados de valores basado en elementos como el importe mínimo de inversión, dado que el nivel de riesgo que pueden asumir los FIL excede del que con carácter general pueden asumir las IIC armonizadas, y que con ello no se desvirtúa el requisito de constituir un instrumento de inversión colectiva abierto.

b) que cuenten con autorización vigente de funcionamiento en su país de origen o residencia, expedido por la autoridad competente para el control y supervisión de las Instituciones de Inversión Colectiva.

c) que acrediten que están gestionados por una entidad, autorizada a su vez en su país de origen o residencia, como Gestor de Fondos de Inversión Alternativa (GFIA), en los términos de la Directiva 2011/61/UE que homogeneiza el régimen de los gestores de los FIA.

d) La carga de la prueba de que se cumplen los requisitos de comparabilidad establecidos anteriormente corresponde al FIL no residente, si bien en ausencia de una normativa nacional española que determine los concretos medios de prueba que debe aportar, no pueden ser requeridos medios de prueba o certificados que sean absolutamente conformes con los que se exigirían a los FIL residentes en España o que resulten desproporcionados o extraordinariamente difíciles de conseguir. La autoridad administrativa española, cuando dude motivadamente del satisfactorio grado de acreditación, deberá utilizar activamente las facultades de obtención de información de que disponga en virtud del Convenio sobre Doble Imposición o instrumento convencional análogo suscrito con el país de origen o residencia del FIL no residente, así como los mecanismos de intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad existentes en el Derecho de la Unión Europea, en particular la Directiva 2011/61/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. La falta injustificada de utilización de estos mecanismos de intercambio de información disponibles para la Administración debe valorarse en la distribución de la carga de la prueba, y, en su caso, permitirá que se considere suficiente la aportada de forma seria y rigurosa por el FIL no residente para acreditar todos y cada uno de los elementos de comparabilidad.

* 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»





e) La neutralización de los efectos de la restricción a la libre circulación de capitales producida en la legislación nacional tan sólo se podrá considerar alcanzada por el efecto de las previsiones de los Convenios de Doble imposición en aquellos casos en tales disposiciones permitan que el impuesto retenido en origen en aplicación de la normativa nacional pueda deducirse del impuesto debido en el otro Estado miembro hasta el límite de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional.

→ DECIMOCTAVO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, dadas la dificultad de derecho de las cuestiones planteadas, de conformidad con el art. 139.1 LJCA, no ha lugar a hacer especial imposición de las causadas, por lo que cada parte abonara las suyas y las comunes por mitad.

👉 LGT. 6ª SENTENCIA 468/2023 [11.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4566/2021)

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 1600/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1600]

RESUMEN

Existencia de un procedimiento sui generis que deriva de la autoliquidación. La caducidad del procedimiento de gestión, susceptible de causar efectos desfavorables o de gravamen, ha de ser declarada de modo preceptivo, sin que exista una pretendida facultad administrativa de no declararla. Tal declaración de caducidad ha de ser expresa -artículo 104.5 LGT, en relación con el artículo 103.2 del mismo texto legal y sus normas concordantes del territorio de Vizcaya-, en relación con el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, según los artículos 102.4.b) y 5 NFGT de Vizcaya. En los supuestos de caducidad -declarada- de un procedimiento de gestión tributaria anterior al inicio de otro, relativo a la misma obligación, pese a que rige el deber de declarar la caducidad, no impide que conserven su validez y eficacia las actuaciones seguidas en otros procedimientos iniciados con posterioridad, siempre que se hubiera declarado la caducidad 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»





primero -lo que en este caso no ha sucedido- y no hubiera vencido el plazo de prescripción.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso interpuesto por procurador en nombre y representación de la entidad mercantil ROBE, S.L, contra la sentencia nº 109/2021 de 18 de marzo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 212/2020. Ha comparecido procurador en nombre de la DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA.

→ **Resolución recurrida en casación.**

El recurso de referencia tiene por objeto la mencionada sentencia de 18 de marzo de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la procuradora de los tribunales, actuando en nombre y representación de ROBE, S.L., frente a el acuerdo, de veinte de noviembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya desestimatorio de la reclamación 715/2019, planteada contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2014. Imponemos las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte recurrente [...]"

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

"[...] Aclarar, matizar, reforzar o, eventualmente, corregir o rectificar, la doctrina ya fijada por esta Sala, en concreto, en las sentencias de 27 de febrero de 2019 (RCA/1415/2017) y 10 de julio de 2019 (RCA/2220/2017), en cuanto a la naturaleza facultativa u obligatoria de la declaración expresa de caducidad contemplada en el artículo 104.5 LGT , en relación con lo previsto en el artículo 103.2 del mismo texto legal, en los supuestos de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria anterior al inicio de otro ulterior y relativo a la misma obligación tributaria, distinguiendo si esa obligación es absoluta o exigible únicamente cuando se pretenda incorporar documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado o la hubiere instado el propio contribuyente [...]"

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador en nombre de la entidad mercantil ROBE, S.L, contra la sentencia nº 109/2021 de 18 de marzo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 212/2020, sentencia que se casa y anula.

* 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) Estimar el recurso nº 212/2020, interpuesto por la mercantil ROBE, S.L contra el acuerdo de 20 de noviembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, que desestimó la reclamación 715/2019, presentada por la ahora recurrente contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, por lo que ambos actos de liquidación y revisión se declaran nulos, por ser disconformes a Derecho, al haberse dictado la primera tras la caducidad del procedimiento.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

QUINTO.- **Consideraciones de la Sala que fundamentan su criterio.**

La sentencia recurrida en casación no interpreta correctamente la necesidad, ampliamente declarada por esta Sala en una jurisprudencia constante, no alterada por nuestra sentencia de 27 de febrero de 2019 (recurso de casación 1415/2017), de declarar formal y expresamente la caducidad de los procedimientos que hayan agotado su plazo legal de duración, sin someter esa decisión a la petición del interesado ni conceder a la Administración una especie de facultad de decidir discrecionalmente si declara o no la caducidad .

Veamos seguidamente las razones que avalan esta conclusión:

1) Hemos de partir de que el procedimiento seguido en este caso por la Diputación foral competente para la gestión del impuesto sobre sociedades no tiene su correspondencia exacta en la legislación general de la LGT: se trata del procedimiento iniciado mediante autoliquidación, regulado en el artículo 121 de la Norma Foral General Tributaria (NFGT), equivalente a la LGT.

En su regulación aplicable al caso, efecto de la sentencia de esta Sala Tercera que declaró la nulidad del precepto anterior del 121 NFGT, que no preveía plazo ni reconocía la caducidad por superación del plazo de tramitación del procedimiento que arranca de la autoliquidación, se dice lo siguiente:

"[...] 1. Cuando la normativa reguladora del tributo así lo establezca la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación por el obligado tributario en la que se determine el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que resulte a devolver o a compensar....

...3. El procedimiento iniciado mediante autoliquidación terminará, una vez efectuado, en su caso el examen al que se refiere el artículo 123 de esta Norma Foral, de alguna de las siguientes formas:

a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

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





b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación o desde la fecha de presentación si se hubiera presentado fuera de plazo...".

Esta norma es concordante con las establecidas en la LGT:

"[...] Artículo 103 -LGT -. Obligación de resolver.

1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

2. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados [...]"

"[...] Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses...

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

* 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»





Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario".

2) Las conclusiones que derivan de tal previsión de la NFGT:

a) El procedimiento propio del derecho foral tributario vizcaíno es concordante con los procedimientos seguidos en territorio común, toda vez que la autoliquidación, en ese territorio, da lugar a la apertura de un procedimiento de oficio, autónomo respecto de aquellos que se abran para la comprobación de lo autoliquidado, de suerte que el transcurso de seis meses sin ninguna actuación comprobadora o de verificación acerca de esa autoliquidación determina la caducidad de tal procedimiento, el cual se asemeja al previsto en los artículos 128 a 130 LGT, que también prevé la caducidad en caso de superarse el plazo legal, que ha de ser declarada.

b) la caducidad, una vez transcurrido el plazo máximo de resolución, esto es, seis meses después de haberse presentado tempestivamente la declaración del impuesto debe ser declarada, bien de oficio, bien porque lo pida el sometido al procedimiento, en tanto puede ocasionar actos desfavorables o de gravamen.

c) Es indiferente lo que alega la Diputación Foral de Vizcaya sobre los efectos de la falta de declaración de caducidad, porque figuran taxativamente formulados en la ley:

- La caducidad, si no se declara, no permite considerar válidas las actuaciones siguientes, esto es, caducadas, a menos que fuera formalizada.

- Las actuaciones seguidas tras agotarse el plazo de caducidad no permiten interrumpir la prescripción en favor de la Administración.

d) el principio de buena administración no es compatible con la supuesta libertad para declarar o no la caducidad cuando concurra.

3) La sentencia a quo se basa en una interpretación incorrecta de la sentencia de 27 de febrero de 2019 (recurso de casación 1415/2017), de la que se aísla

* 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»





un párrafo que, aun cuando pudiera inducir a confusión, se limita a considerar que "La declaración de caducidad del procedimiento no constituye por regla general una obligación de la administración según dispone el artículo 103.2, párrafo primero LGT, a menos que el interesado así lo solicite (art. 103.2, párrafo segundo, LGT), o que la administración pretenda utilizar los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad (art. 104.5 último párrafo LGT)".

Pues bien, la propia sentencia que invoca a favor de su tesis la de instancia, se pronuncia en su fallo, creando doctrina, del siguiente modo:

"[...] La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de comprobación censal que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legalmente, de seis meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones".

Esto es, no le es dable a la Administración declarar o no la caducidad de los procedimientos de oficio, a su voluntad o conveniencia, sino que debe declararla en todo caso, como consecuencia del transcurso del tiempo máximo autorizado en la ley.

Además de ello, no puede compartirse la tesis de que la documentación reclamada en el procedimiento segundo fuera ajena o distinta de la relativa a la materia propia de la autoliquidación. Obviamente, ésta no viene acompañada de documentación alguna de respaldo de los datos que se incorporan al modelo en que se plasma la autoliquidación, pero la deducción lógica que se obtiene permitiría concluir, siempre, que en cualquier procedimiento comprobador posterior se pretendería examinar documentación o información nueva, lo cual no puede ser sostenido, pues el objetivo de éste -en el caso presente- el de comprobación limitada, es el de verificar o corregir los datos declarados pro el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal, de suerte que toda comprobación posterior de la autoliquidado, cuando se refiera a datos o declaraciones contenidas en la declaración, precisa de la declaración previa de caducidad.

En cualquier caso, el procedimiento que estatuye la NFGT, en consonancia con el de la LGT, ya encierra una posibilidad comprobadora -la necesaria para verificar la procedencia de la devolución que se hubiera pedido o la corrección de los datos consignados- de suerte que la comprobación limitada posterior versa sobre lo 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»





pudo haber comprobado, en ese procedimiento, y no lo hizo, por razones que no quedan esclarecidas, pero imputables en todo caso a la DFV.

No obstante ello, lo que señala el art. 104,5, in fine, de la LGT , es que las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

4) Tampoco puede hablarse de la existencia de una mera irregularidad no invalidante, pues al margen de la que la infracción de la norma sobre caducidad no discurre en el terreno de los vicios estrictamente procedimentales, sino que posee efectos sustantivos, es que, además, éstos vienen regulados de modo claro y terminante en la ley: de una parte, provoca la terminación del procedimiento; de otra, ha de ser declarada, incondicionalmente; por otra parte, hace perder el efecto interruptivo de la prescripción extintiva surgido con ocasión de la apertura del procedimiento cuyo plazo se ha agotado; y, finalmente, cuando ello sea posible, no impide a la Administración conservar las actuaciones anteriormente seguidas, siempre que se hubiera declarado la caducidad no sobreviniera la prescripción.

→ A2. SENTENCIAS (Reseñas)

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

👉 IRPF. SENTENCIA 495/2023 [20.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2333/2021) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1820/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1820]

RESUMEN

Indemnización no exenta de tributación a efectos del artículo 7.e) Ley IRPF, por cese acordado de mutuo acuerdo y no por decisión unilateral del empleador.

→ Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por MHI, S.A., representado procurador de los Tribunales y bajo dirección letrada, contra la sentencia dictada el 2 de diciembre de 2020 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 2/2018. Ha sido parte recurrida 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, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

→ Resolución recurrida en casación.

El recurso de referencia se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2020, que estimó parcialmente el recurso núm. 2/2018, interpuesto por la representación procesal de MHI, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 2 de noviembre de 2017), desestimatoria de la reclamación núm. NUM000, deducida contra los acuerdos del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), de fechas 10 de marzo de 2014 y 4 de septiembre de 2014, referidos respectivamente, a liquidaciones por el concepto de retenciones IRPF rendimientos del trabajo, periodos marzo/2009 a diciembre/2011, así como a sanción por aquel concepto y periodos

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

Determinar si, a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender, o no, que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 7.e) de la 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.

→ La controversia jurídica.

La Administración tributaria consideró que la indemnización satisfecha por la recurrente a uno de sus empleados -Sr. X- se encontraba sujeta a retención a cuenta del IRPF por despido improcedente del mismo, circunstancia que determinó la regularización tributaria llevada a cabo. Sin embargo, a juicio de la entidad recurrente no procedía practicar retenciones por cuanto dicha indemnización resultaba exenta en aplicación del art. 7 apartado e) de la Ley IRPF.

* 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»





Estas dos posturas deben contextualizarse en las circunstancias que alimentaron el debate de instancia y que justificaron la regularización administrativa, avalada por la sentencia de instancia. Por un lado, se discutió la relación del Sr. X con la entidad recurrente, asumiendo la Sala de instancia su calificación como de alta dirección. Por otro lado, se discutió si procedía o no someter a retención las cantidades dependiendo de si se había producido el despido del Sr. X por decisión unilateral de la recurrente o si, por el contrario, se trataba de un cese pactado entre ambas partes, circunstancia esta última que consideró acreditada la sentencia recurrida.

→ FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación 2333/2021, interpuesto por la representación procesal de MHI, S.A. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2020, dictada en el recurso núm. 2/2018.

2.- Sin costas.



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 SENTENCIA 509/2023 [24.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.476/2022.Ordinario)

Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 1707/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1707]

RESUMEN

Monetización de la deducción de I+D+i; Impuesto de Sociedades. Régimen de concierto económico con el País Vasco. El abono de la monetización debe asumirlo las Diputaciones Forales.

→ **Objeto del recurso.**

Mediante escrito de 20 de mayo de 2022, la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Junta Arbitral R 13/2022, de 25 de marzo de 2022, expediente 35/2021, que resuelve el conflicto planteado por la DFG frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuyo objeto era determinar quién debe asumir el abono respecto de la monetización derivada de la deducción por actividades 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»





investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) del ejercicio 2016, solicitada por el obligado tributario NC, SA, en la declaración de su Impuesto sobre Sociedades (IS).

→ La controversia jurídica.

El objeto del litigio consiste en determinar si la DFG debe asumir el abono de la monetización de la deducción por I+D+i, prevista en la normativa estatal, conforme al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el ejercicio 2016, la sociedad NC, SA. tributó por el Impuesto sobre Sociedades, en proporción al volumen de operaciones realizado tanto en territorio común como foral, en aplicación de la normativa estatal del impuesto, 80,57% a la Administración del Estado y 19,43% a la DFG.

En su autoliquidación de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, presentada por la sociedad, solicitaba a la DFG la devolución de 19.893,52 € en concepto de abono de las deducciones por actividades de I+D+i por insuficiencia de cuota, a tenor del artículo 39.2 LIS.

El 16 de abril de 2021, se recibió en la AEAT escrito de la DFG, mediante el que la Hacienda Foral se declara incompetente con relación al abono de la monetización de la deducción por actividades de I+D+i solicitada por el obligado tributario, por entender que corresponde su abono a la AEAT, a lo que se opuso esta, originando el conflicto resuelto por la resolución impugnada.

En síntesis, la argumentación de la DFG se basa en que el abono del importe equivalente a la deducción de I+D+i no aplicado menos un 20% y sin intereses de demora, previsto en la LIS, no es una devolución tributaria, no está prevista en la LGT, ni contemplada en el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco y, por tanto, la Hacienda de Gipuzkoa no debe hacerlo efectivo.

Frente a ello, la AEAT y la Junta Arbitral consideran que ese abono es una devolución tributaria y que está concertada como un elemento más del Impuesto sobre Sociedades.

→ FALLO:

1.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 476/2022, interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por procurador y bajo dirección letrada contra la resolución de la Junta Arbitral R 13/2022, de 25 de marzo de 2022, dictada en el expediente 35/2021.

2.- Imponer las costas a la Diputación Foral de Gipuzkoa, hasta el límite de 2.000 euros.

* 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 TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD)

👉 ITP-AJD. SENTENCIA 463/2023 [11.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7344/2021)

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1462/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1462]

RESUMEN

Aportación de finca a sociedad. Expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo a favor de la sociedad que lo promueve. Se grava el procedimiento notarial y registral en cuanto encierra una operación de transmisión gravable. La operación sometida a dicho expediente es la que origina, en beneficio de su promotor, el título apto para ser inscrito y es a ella a la que ha de referirse el pago o exención del impuesto que excluye de la sujeción la operación efectuada para la integración del título.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación interpuesto por procuradora en nombre y representación de la entidad mercantil AV, S.L., contra la sentencia nº 151/2021, de 29 de julio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de Burgos, en el recurso nº 1/2021. Han comparecido como recurridos la Administración General del Estado y, en su nombre, el Abogado del Estado; y la Comunidad Autónoma de Castilla y León, representada y defendida por el Letrado de su servicio jurídico.

→ **Resolución recurrida en casación.**

En la sentencia recurrida (29 de julio de 2021), se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto, por la representación de AV, SL, contra la resolución administrativa reseñada al antecedente de hechos primero de esta sentencia, que declaramos conforme a derecho. Todo ello, con la condena en costas de la parte actora [...]"

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

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





"[...] Determinar si, a los efectos del artículo 7.1.c) TRLITPAJD, el título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido es el de la previa adquisición del inmueble por el contribuyente, o el de toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente.

Aclarar si, en un supuesto como el de autos, los expedientes de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [...]"

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad AV, S.L. contra la sentencia nº 151/2021 de 29 de julio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, en el recurso nº 1/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 1/2021 interpuesto por AV, contra la resolución del TEAR de Castilla y León de 30 de octubre de 2020, que desestima la reclamación formulada contra acuerdo de la Oficina Liquidadora de Santa María la Real de Nieva (Segovia) de 17 de octubre de 2019, que desestimó el recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, con un importe de 11.030'13 euros, actos administrativos que se declaran nulos, por ser disconformes a Derecho.

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



TASAS (TA)

👉 TA. SENTENCIA 474/2023 [13.04.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3774 Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1598/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1598]

RESUMEN

Nulidad de Ordenanza declarada por sentencia firme. Solicitud de devolución de ingresos indebidos por tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial 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»





dominio público municipal a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general. Necesidad de que se realice por alguno de los procedimientos especiales de revisión contemplados en el art.º 221.3 de la LGT. Subsanación del defecto en la solicitud.

→ Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación interpuesto por el EXCMO. AYUNTAMIENTO DE BARCELONA, representado por procurador de los tribunales y bajo la dirección del Letrado de sus servicios jurídicos, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 17 de marzo de 2021, que estimó el recurso de apelación núm. 92/2019, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Barcelona, de fecha 15 de marzo de 2019, en el que se impugna la desestimación presunta de la solicitud de ingresos indebidos correspondientes a los ejercicios 2007 a 2015 de las liquidaciones de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general, por importe de 890.531,57 euros.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la entidad mercantil ECE, S.A. (antes X España, Compañía de Servicios, S.A.).

→ Resolución recurrida en casación.

En el recurso de apelación núm. 92/2019 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 17 de marzo de 2021 dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Estimar el recurso de apelación número 92/2019, interpuesto por la parte actora X España, S.A., contra la sentencia número 77/2019, de 15 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de los Barcelona y su provincia, dictada su procedimiento ordinario número 270/2017, con revocación de 'la misma en cuanto desestimó el recurso interpuesto contra las resolución desestimatoria del recurso de alzada del Primer Teniente Alcalde del Ayuntamiento de Barcelona, de fecha 1 de diciembre de 2017, y consiguientemente procede la ESTIMACIÓN del recurso contencioso-administrativo número 27012017, reconociendo la devolución de las liquidaciones giradas en los años 2007 a 2015 por la tasa cuya norma de cobertura resultó anulada por sentencia n o 538, de 20 de mayo de 2016, con todos los efectos legales inherentes a dicha devolución en relación a los intereses. Sin imposición de costas procesales en las dos instancias".

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

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





Determinar si la anulación en virtud de una sentencia firme de una ordenanza fiscal que aprueba una tasa, permite revisar en favor del contribuyente las liquidaciones

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa; artículo 19.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española [...]"

→ FALLO:

1.º Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2.º Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 3774/2021, interpuesto por el EXCMO. AYUNTAMIENTO DE BARCELONA contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 17 de marzo de 2021, que estimó el recurso de apelación núm. 92/2019, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Barcelona, de fecha 15 de marzo de 2019, sentencia que se casa y anula.

3.º Estimar parcialmente la pretensión de la parte demandante en la instancia contra la desestimación presunta de la solicitud de ingresos indebidos correspondientes a los ejercicios 2007 a 2015 de las liquidaciones de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general, por importe de 890.531,57 euros, y la desestimación expresa por resolución de la Primera Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Barcelona de 1 de diciembre de 2017, para que proceda a dar trámite la Administración para subsanar la solicitud formulada a los efectos de que indique la solicitante, conforme al art. 221.3 de la LGT el procedimiento especial que insta y causa legal que entiende concurre.

4.º Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

B) MAYO, 2023

→ B1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

* 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»





👉 LGT. SENTENCIA 662/2023 [23.05.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5250/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2335/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2335]

RESUMEN

Sanción por dejar de ingresar deuda derivada de la correcta autoliquidación. Exención de la culpabilidad por concurrir un supuesto de interpretación razonable de la norma (art. 179.2.d LGT). La apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad. No se acredita culpabilidad en la conducta de la sancionada. Estimación.

→ Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación promovido por doña E, representada por procurador de los Tribunales bajo dirección letrada, contra la sentencia núm. 266/2021, de 12 de mayo, de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario 1304/2019.

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

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia núm. 266/2021, de 12 de mayo, dictada por la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1304/2019 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de junio de 2019, que, a su vez, desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. NUM001 y NUM000, instadas contra sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante los que se practica, a la aquí recurrente, respectivamente, (i) la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013 derivada del acta de disconformidad A02- NUM002, por importe total a ingresar de 112.677,95 euros (96.604,69 euros de cuota y 16.073,26 euros de intereses de demora); y (ii) se le impone una sanción total de 48.302,35 euros por cuatro apreciadas infracciones tributarias leves (ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013) consistentes en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta 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»





tipificadas en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

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

Determinar si, en un caso como el presente, en el que una contribuyente del IRPF no computa en la base imponible del impuesto los rendimientos de capital mobiliario derivados de un préstamo efectuado a una sociedad que ha sido absorbida por otra que era, al mismo tiempo, deudora de aquella contribuyente del IRPF y se convierten, como consecuencia de ello, en acreedores y deudores simultáneos y recíprocos, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT, sin necesidad de aportar prueba que acredite la compensación alegada.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 179.2.d) 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.- Declarar la doctrina jurisprudencial expuesta en el **fundamento séptimo**.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5250/2021, interpuesto por la representación procesal de doña E contra la sentencia núm. 266/2021, de 12 de mayo, dictada por la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1304/2019.
- 3.- Casar y anular la sentencia núm. 266/2021, de 12 de mayo, recurrida, en cuanto desestimó el recurso contencioso-administrativo 1304/2019 de los registrados en la Sala de instancia, en lo relativo a la resolución sancionadora, y en su lugar, estimar el recurso contencioso-administrativo en cuanto se dirige contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de junio de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa NUM000, tramitada acumuladamente con la núm. NUM001, resolución del TEARA que se anula en cuanto desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña E contra el acuerdo sancionador del jefe de la Dependencia Regional de la Administración Tributaria por el que se le impuso una sanción total de 48.302,35 euros por infracción tributaria, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios de 2010, 2011, 2012 y 2013. Anular y dejar sin efecto la resolución sancionadora, por ser contraria a Derecho. Confirmar en todo lo demás 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»





recurrida y la resolución económico-administrativa, así como el acuerdo de liquidación.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

SÉPTIMO.- **La doctrina jurisprudencial.**

Como culminación de lo razonado debemos fijar como criterio interpretativo que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, prevista en el art. 179.2.d) LGT, requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad.

OCTAVO.- Resolución de las pretensiones.

La aplicación del criterio jurisprudencial expuesto determina la estimación del recurso de casación y la anulación de la sentencia recurrida en lo concerniente a la resolución sancionadora, por cuanto infringe el art. 24.1 CE en relación con el art. 179.2.d) LGT, al acoger como motivación válida del acuerdo sancionador la mera remisión a la falta de prueba plena de la extinción por compensación, sin valoración alguna sobre si, en las circunstancias precisas del caso, la creencia de que se había producido tal modo de extinción del crédito pudiera ser objetivamente razonable, cuando los extremos reseñados en la propia resolución sancionadora no hacen inverosímil tal alegato. Se incurre por ello en una vulneración del principio de presunción de inocencia (art. 24.1 CE), pues no cabe el reproche sancionador por el mero comportamiento objetivo, sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, por más que se reseñe, como hace la resolución económico administrativa, aspectos de la estrecha vinculación entre la persona jurídica, SH gestión de patrimonios, S.L. y su partícipe, la Sra. E, de la que se dice que es titular de la totalidad de su capital, para a renglón seguido destacar el perfecto conocimiento que se le supone del estado de cumplimiento de las obligaciones recíprocas y de su reflejo contable, o las razones de ausencia del mismo. Todas esas consideraciones no sustituyen a la motivación específica sobre las sólidas razones que la recurrente invocó para justificar su creencia de que habría operado la compensación, y por tanto, nada debía declarar por unos rendimientos del capital mobiliario que se han determinado, no por su efectiva percepción, sino como consecuencia de la calificación de operación entre partes vinculadas, a su precio de mercado (art. 40 LIRPF). Como hemos declarado en reiterada jurisprudencia, por todas STS de 8 de noviembre de 2016 (rec. cas. 2944/2015)

* 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»





""[...] lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas - aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable" [Sentencia de 26 de septiembre de 2008, (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto, de 27 de noviembre de 2008, (rec. cas. núm. 5734 / 2005), FD9 y 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995), FD Segundo] (STS de 14 de diciembre de 2009, rec. de cas. 5831/2005, entre otras muchas). [...]" (FD 3).

La estimación del recurso de casación, y anulación de la sentencia recurrida en lo concerniente a la resolución sancionadora determina la anulación de la resolución económico-administrativa, en lo relativo a la imposición de sanción, así como esta última resolución.

NOVENO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, dada la estimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme a lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA.



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

👉 IRPF. SENTENCIA 553/2023 [05.05.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7851/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ Roj: STS 2021/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2021]

RESUMEN

Exención de ganancias patrimoniales en la enajenación de vivienda habitual por reinversión. Cónyuge que ha cesado en la ocupación efectiva de la vivienda

* 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»





habitual más de dos años antes de la fecha de enajenación como consecuencia de separación, divorcio o nulidad matrimonial. Equiparación de la situación de ocupación de la vivienda habitual a la situación del cónyuge que permaneció en la vivienda habitual.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación promovido por la Abogacía del Estado, en la representación y asistencia letrada que le es propia, contra la sentencia núm. 768/2021, de 15 de septiembre, dictada en el recurso núm. 1430/2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Comparece como parte recurrida don MX, representado por procurador de los Tribunales y bajo dirección letrada.

→ **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia núm. 768/2021, de 15 de septiembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, estimatoria parcial del recurso núm. 1430/2020 formulado frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana [«TEARCV»], de 30 de julio de 2020, que desestimó la reclamación planteada por don MX contra la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], ejercicio 2017, por importe de 10.865,39 euros.

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

jurisprudencia consiste en:

Determinar si la vivienda transmitida puede considerarse residencia habitual, a los efectos de disfrutar de la exención por reinversión contemplada en el artículo 38 LIRPF, cuando en aquella no reside el cónyuge en el momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, aunque en el momento de la transmisión la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con los artículos 41 y 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF. Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el

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





recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

→ FALLO:

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el **fundamento jurídico séptimo**.
- 2.- No haber lugar al recurso de casación 7851/2021 interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 768/2021, de 15 de septiembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, estimatoria parcial del recurso núm. 1430/2020 formulado frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 30 de julio de 2020, que desestimó la reclamación planteada por don MX contra la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017, por importe de 10.865,39 euros.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuesto en el último fundamento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

SÉPTIMO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.

Como consecuencia de lo expuesto establecemos como criterio jurisprudencial interpretativo que, en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma.

Al ser conforme con la aplicación de este criterio jurisprudencial el sentido estimatorio del fallo de la sentencia recurrida, y aunque se fundamente parcialmente en razones diferentes a las que han sustentado nuestra interpretación, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, en virtud del efecto útil de la casación, que, en síntesis, impide que prospere el recurso cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final de la sentencia recurrida [SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019)]

* 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»





y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016)]. Por consiguiente, no ha lugar al recurso de casación.

OCTAVO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.



III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. SENTENCIA 543/2023 [03.05.2023] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.61562021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2020/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2020]

RESUMEN

Interpretación de la Disposición Adicional 22ª del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Monetización de activos por impuesto diferido derivados de determinados ajustes, entre los que se encuentran los derivados de dotaciones a fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones o bien deriven de "retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida", siempre que se trate de gastos "correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación". La Disposición Adicional vigesimosegunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa que instrumenten, tanto compromisos por pensiones no dinerarios o en especie, como compromisos adquiridos como consecuencia de las obligaciones asumidas por las prejubilaciones de su personal.

→ Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación 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 12 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 386/2018. Ha comparecido como parte recurrida procuradora en representación de la entidad NU,SA.

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 386/2018 interpuesto por la representación procesal de la entidad NU, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8 de marzo de 2018, que estima en parte la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación, de fecha 17 de junio de 2016, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, referido al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014.

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

"FALLO: Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora en nombre y representación de NU, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 5088/16), que anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Séptimo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada".

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

"[...] Determinar si la Disposición Adicional 22 TRLIS permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa o, por el contrario, la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones exige que estas dotaciones se atiendan con fondos externos.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 3.1. La Disposición Adicional 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo; rect. BOE de 25 de marzo) ["TRLIS"]; 3.2. Los artículos 13.1.b) y 14.1.f) TRLIS; 3.3. La Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (BOE de 13 de diciembre) ["TRLPPF"]; 3.4. Los artículos 1 y 38 del Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los

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





compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios (BOE de 27 de octubre; rect. BOE de 23 de noviembre).

→ 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 12 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 386/2018.

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 la Disposición Adicional vigesimosegunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo-, permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa que instrumenten, tanto compromisos por pensiones no dinerarios o en especie, como compromisos adquiridos como consecuencia de las obligaciones asumidas por las prejubilaciones de su personal

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.



IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

* 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»





👉 IVA. SENTENCIA 540/2023 [03.05.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6672/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1814/2023 – ECLI:ES:TS:2023:1814]

RESUMEN

Exención del art. 20.1.14ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. A efectos de la exención, las sociedades con capital íntegramente público y estatuto jurídico semejante al de organismos públicos son entidades de Derecho público.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación nº 6672/2021, interpuesto por procurador en nombre y representación de la SRD, S.L.U., contra la sentencia nº 104/2021, de 31 de marzo dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el recurso nº 324/2019 . Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO.

→ **Resolución recurrida en casación.**

En la mencionada sentencia de 31 de marzo de 2021 se acuerda literalmente, lo siguiente:

“[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo promovido SRD,S.L.U. contra resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANTABRIA de 26 de septiembre de 2019 que desestima reclamación económico administrativa contra la resolución de la dependencia regional de gestión de la Delegación de Cantabria de la Agencia Española de la Administración Tributaria de 5 de abril de 2018 que desestima el recurso de reposición contra acuerdo de liquidación provisional por IVA periodos 1 T, 2 T, 3T y 4T de 2015, con expresa condena en costas a la parte demandante [...]”.

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

“[...] Determinar si, a los efectos de la exención prevista en el artículo 20. Uno.14º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, las sociedades mercantiles con capital íntegramente público pueden considerarse entidades de Derecho público y, en ese caso, qué condiciones deben reunir para tener tal consideración [...]”.

→ 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»





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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la **SRU, S.L.U.**, contra la sentencia nº 104/2021, de 31 de marzo, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, dictada en el recurso nº 324/2019.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

CUARTO.- Consideraciones de la Sala.

a) El artículo 20. Uno.14º de la Ley 37/1992, del IVA, contiene una exención objetiva, máxime si se lo interpreta conforme a la dicción del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA 2006). La finalidad explícita de esta exención se desvela con nitidez en la propia rúbrica del capítulo: "Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general".

Con arreglo a lo que indica el precepto, en su versión en español:

"...Artículo 132

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:...

... n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate..."

b) No se discute aquí que la actividad prestada por la sociedad pública recurrente encaja a la perfección en la prevista como exenta. Tal como expresa, con acierto, la sentencia del TSJ Cantabria, la actividad regularizada viene referida al cobro de entradas para acudir a conciertos y eventos en el Palacio de Festivales y entradas a museos o centros culturales igualmente dependientes, como las filmotecas, para asistir a "*representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas*".

c) El único argumento que esgrime la Sociedad pública es que no es una entidad de Derecho público. Esto se desmiente si advertimos que la sentencia de esta Sala de 12 de junio de 2004 -recurso de casación nº 8139/1999-, aun referida a la ya derogada Sexta Directiva, conceptúa a la allí recurrente, sociedad municipal participada al 100 por 100 como una entidad de derecho público.

* 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»





d) En realidad, no estamos ante un supuesto de no sujeción que concierne a las Administraciones como tales (art. 7. 8º LIVA), sino ante una exención que se justifica en el objetivo de promover la cultura, en los casos donde hay una prestación de servicios culturales onerosos y por los que se percibe un precio.

e) Hay un argumento de refuerzo no utilizado por las partes, pero al que concedemos un valor relevante: la exención, en su configuración legal y en la Directiva afecta también a entidades pura e inequívocamente privadas, junto con las Entidades de derecho público: “[...] *Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social*”.

Siendo ello así, carecería de sentido que, desde una perspectiva subjetiva, la exención alcanzara a prestaciones culturales de las Administraciones, de los organismos autónomos, de los establecimientos culturales privados, pero no a las efectuadas por una mercantil de titularidad absoluta de una Administración.

f) Es cierto que la norma del art. 20.1.14º LIVA es equívoca, porque menciona la palabra establecimiento (que puede inducir a confusión) y la expresión “...*de carácter cultural...*”, pero la fórmula, interpretada conforme a la Directiva, incluye a entidades culturales privadas, por lo que ese carácter social parece referirse más al objeto de la actividad que a la forma de personificación.

g) Es cierto que la Directiva incluye en la exención a “...*otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate...*”, que es expresión que parece distinta de la incorporada a la ley interna, pero que en su conjunto no excluye que una sociedad pública mercantil, como pertenencia de la Administración y que presta servicios culturales, sea conceptuada sin violentar las normas, como Entidad de derecho público a los efectos del IVA.

h) La empresa pública recurrente ha sido expresamente calificada *como medio propio y servicio técnico de la Administración*, quien la tutela y controla como si de un servicio administrativo más se tratase. En los Estatutos sociales, así se establece en su artículo 2.5.



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

👉 ITP-AJD. SENTENCIA 601/2023 [16.05.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4013/21). Ponente: Rafael Toledano Cantero

* 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 2271/2023 -
ECLI:ES:TS:2023:2271]

RESUMEN

Efectos del artículo 7.1.c) TRLITPAJD: el título que se sule en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido es el de la previa adquisición del inmueble por el contribuyente, transmisión por la que no se tributó en su momento, ni se acredita que estuviera exenta o no sujeta. El hecho imponible es único y consiste en el auto por el que se formaliza la aprobación del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo, y la prescripción se computará desde la fecha del auto aprobatorio del expediente de dominio. Estimación.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación promovido por la Junta de Andalucía, representada y asistida por letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 528/2021, de 8 de marzo, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el procedimiento ordinario núm. 526/2019. Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y don RM, representado por procuradora de los Tribunales y bajo dirección letrada.

→ **Resolución recurrida en casación.**

Recurso de casación interpuesto por la Junta de Andalucía contra la sentencia núm. 528/2021, de 8 de marzo, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, desestimatoria del recurso núm. 526/2019 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"], que estimó la reclamación económico-administrativa instada por el contribuyente, don RM, contra la liquidación girada en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados ["ITPAJD"], modalidad transmisiones patrimoniales onerosas ["TPO"].

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

Primero: Determinar si, a los efectos del artículo 7.1.c) TRLITPAJD, el título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido es el de la previa adquisición del inmueble por el contribuyente, que sí está liquidado, o el de toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho

* 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»





inmueble al contribuyente, transmisiones éstas por las que no consta que se tributara en su momento y que ahora afloran como consecuencia del expediente de dominio.

Segundo: Aclarar si, en un supuesto como el de autos, los expedientes de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Segundo: Aclarar si, en un supuesto como el de autos, los expedientes de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** el artículo 7.2.c) del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; artículo 11.1.c) del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y 20 del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria.

→ FALLO:

1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el **fundamento jurídico octavo**.

2.- Que ha lugar al recurso de casación núm. 4013/2021, interpuesto por la Letrada de la Junta de Andalucía contra la sentencia núm. 528/2021, de 8 de marzo, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, desestimatoria del recurso núm. 526/2019. Casar y anular la sentencia recurrida.

3.- Estimamos el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 526/2019 ante la Sala de instancia, promovido por la representación de la Junta de Andalucía frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, de 28 de marzo de 2019, en el procedimiento NUM005, que anuló la liquidación tributaria núm. NUM001, girada por la dependencia liquidadora de ITP de Ronda (Málaga) a cargo de don RM, por el concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, por importe de 8.604,81 euros. Anulamos la resolución económico-administrativa impugnada y confirmamos la referida liquidación tributaria núm. NUM001, girada por la dependencia liquidadora de ITP de Ronda (Málaga) a cargo de don RM, por el concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, por importe de 8.604,81 euros, por ser ajustada 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»





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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

OCTAVO.- **La doctrina jurisprudencial.**

Para establecer la doctrina jurisprudencial hay que aclarar que, contrariamente a lo que señala el auto de admisión, en este caso el título de adquisición del promotor del expediente no fue liquidado. Lo que se presentó a liquidación, sin ingreso de cantidad alguna con invocación de prescripción, fue el auto aprobando el expediente de dominio. No consta acreditado, ni se declara en los hechos probados de la sentencia recurrida, que se efectuara el pago de liquidación alguna por TPO por la adquisición efectuada en documento privado de 1997.

Hecha esta precisión, declaramos como criterio interpretativo jurisprudencial que, a los efectos del artículo 7.2.C) LITPAJD, el título que se suple en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido es el de la previa adquisición del inmueble por el contribuyente, transmisión por la que no se tributó en su momento por el impuesto que correspondía y por los mismos bienes, en este caso por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ni se acredita que estuviera exenta o no sujeta. El hecho imponible es único y consiste en el auto por el que se formaliza la aprobación del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo. La prescripción que pudiera entenderse cumplida respecto al título que se suple con el expediente de dominio no alcanza al hecho imponible constituido por el auto del expediente de dominio, cuya prescripción se computará desde la fecha del auto aprobatorio del mismo.

DÉCIMO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, dadas las serias dudas de derecho que la cuestión controvertida ha suscitado hasta su esclarecimiento, no ha lugar a hacer imposición, conforme al art. 139.1 y 2 LJCA, por lo que cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad



VI. TASAS (TA)

* 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»





TA. SENTENCIA 636/2023 [18.05.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7178/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2016/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2016]

RESUMEN

Tasa por Prestación de Servicios en Galerías Municipales, de 9 de octubre de 2001 (BO. Ayuntamiento de Madrid de 22 de noviembre, número 5470), en la redacción dada por acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de 29 de diciembre de 2016, (BO. Ayuntamiento de Madrid de 31 de diciembre, número 7815). Interpretación de los artículos 20.4 y 24.1.c) del TRLHL, artículo 12, apartados 1 y 2, de la LGT y artículo 2 de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid reguladora de la tasa. La tasa exigida por el Ayuntamiento de Madrid por la prestación de servicios públicos tales como la vigilancia, conservación o reparación prestados en relación con galerías municipales, y que afecten a los usuarios de las mismas, resulta compatible con la tasa que grava la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario.

→ Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE MADRID, representado y asistido por Letrada de su servicio jurídico, contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2021 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación nº 187/2021. Ha comparecido como parte recurrida procurador en representación de la mercantil UFD, S.A.

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 28 de junio de 2021 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de apelación nº 187/2021, promovido contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 16 de Madrid dictada el 11 de noviembre de 2020 en el procedimiento ordinario 577/2019, que, a su vez, había estimado el recurso contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Municipal ["TEAM"] de Madrid de 15 de octubre de 2019, desestimatoria de la reclamación formulada por la entidad mercantil UFD, S.A., frente a la liquidación provisional 4751833100019 correspondiente a la tasa por prestación de servicios en galerías municipales relativa al primer semestre de 2018, por importe de 1.046.406,93 euros, que había sido previamente confirmada en reposición.

* 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 aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: DESESTIMAR EL RECURSO DE APELACIÓN interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid representado por la Letrada de la Corporación contra la sentencia nº 577/2019 de fecha 11 de noviembre de 2020 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 16 de Madrid, en el Procedimiento Ordinario número 577/2019. Imposición de costas a la parte apelante con la limitación establecida en el Fundamento Jurídico Quinto".

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

"[...] Determinar si las tasas exigidas por el Ayuntamiento de Madrid por los servicios públicos consistentes en la vigilancia, conservación o reparación prestados en relación con galerías municipales y que afecten a los usuarios de las mismas, resultan compatibles con las que gravan la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** (i) el artículo 24.1.c) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; (ii) el artículo 2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid reguladora de la Tasa por Prestación de Servicios en Galerías Municipales, de 9 de octubre de 2001, y (iii) el artículo 12 de la Ley General Tributaria. Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

→ FALLO:

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

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE MADRID, representado y asistido por Letrada de su servicio jurídico, contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2021 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación nº 187/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso de apelación núm. 187/2021 al momento anterior a dictar sentencia, debiendo la Sala de instancia,

* 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»





acordada la compatibilidad de ambas tasas, resolver sobre el resto de cuestiones de fondo planteadas en la instancia.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la 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 tasa examinada, exigida por el Ayuntamiento de Madrid por la prestación de servicios públicos tales como la vigilancia, conservación o reparación prestados en relación con galerías municipales, y que afecten a los usuarios de las mismas, resulta compatible con la tasa que grava la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a hacer pronunciamiento alguno al acordarse la retroacción de actuaciones a la fase previa al dictado de sentencia en la que habrá de resolverse lo procedente.



VII. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

👉 IAE. SENTENCIA 725/2023 [30.05.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2323/2022). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 2291/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2291]

RESUMEN

* 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»





Situación de cierre de empresas o suspensión o limitación transitoria de la actividad de determinados sectores ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.1) La paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el mencionado Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, que declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 y, en particular, su artículo 10, apartados 1º y 4º, no determina, dadas sus fechas y el previo acaecimiento del devengo, la inexistencia, o no producción, del hecho imponible durante el periodo de inactividad.2) Procede, en cambio, la aplicación al caso del régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar.3) No es preciso, a tal efecto, ni probar en particular la paralización o cierre de la empresa, ni poner en conocimiento de la Administración tal cierre o inactividad, pues ambas circunstancias derivan directamente de la ley.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación interpuesto por procurador en nombre y representación del AYUNTAMIENTO DE VALENCIA, contra la sentencia nº 40/2022, de 4 de febrero, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia en el recurso nº 305/2021. Ha comparecido como recurrida procuradora en nombre y representación de la entidad mercantil TX, S.L.

→ **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia de 4 de febrero de 2022, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que DEBO ESTIMAR Y ESTIMO el recurso contencioso-administrativo interpuesto, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de TX S.L. bajo dirección letrada contra el Ayuntamiento de Valencia, representado por Procurador de los Tribunales y defendido Letrado de sus SSJJ, en impugnación del acuerdo a que se refiere el encabezamiento, declarando ser el mismo contrarias a derecho, así como las liquidaciones de que trae causa. Con imposición de costas a la parte demandada [...]"

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

"[...] Determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante

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





el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, anular la liquidación del IAE en el ejercicio 2020 [...]"

PRECISIÓN DE LA SALA (FD,4): «Lo que pregunta el auto, pues, y hemos de responder, al margen de todas las adherencias que crea el Ayuntamiento impugnante en su recurso, es si, durante el periodo afectado por la suspensión absoluta de actividad -el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19- puede considerarse que no se ha producido el hecho imponible»

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación del AYUNTAMIENTO DE VALENCIA, contra la sentencia nº 40/2022, de 4 de febrero, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia en el recurso nº 305/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 305/2021, deducido por TX, S.L contra el acuerdo del Jurado Tributario (órgano económico-administrativo municipal) de 2 de junio de 2021, que desestimó la reclamación contra la resolución que confirma en reposición las liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE-, resolución que anulamos por ser contraria a Derecho, igual que las liquidaciones, ya que se niega la posibilidad de reducir la cuota del impuesto en proporción al tiempo de paralización de la actividad.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

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

A la vista de las circunstancias del caso, de las cuestiones planteadas en el auto de admisión y de la aplicación de las normas que consideramos aplicables a la pretensión ejercitada, procede establecer esta doctrina:

1) La paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en particular su artículo 10, apartados 1º y 4º, no determina, dadas sus fechas y el previo acaecimiento del devengo, la inexistencia, o no producción, del hecho imponible durante el periodo de inactividad.

* 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»





2)Procede, en cambio, la aplicación al caso del régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar.

3)No es preciso, a tal efecto, ni probar en especial la paralización o cierre de la empresa, ni poner en conocimiento de la Administración tal cierre o inactividad, pues ambas circunstancias derivan directamente de la ley. En particular, para las actividades de hostelería o restauración, la única prueba exigible es la de la inexistencia de entrega a domicilio, aquí no controvertida.



VIII. IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE)

👉 IVPEE. SENTENCIA 585/2023 [10.05.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1000/2022). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2018/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2018]

RESUMEN

La base imponible del IVPEE, art. 6 de la Ley 15/2012, se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico; entre los que se comprende los conceptos por pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión, en tanto que conforman pagos parciales por el producto derivado de la actividad del sujeto pasivo.

→ Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación interpuesto por la Administración General Del Estado, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 15 de julio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1900/2019, en el que se impugna la resolución del TEAC de 28 de marzo de 2019, por la que se estima en parte la reclamación núm. 00-01841-2016, presentada contra el acuerdo 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»





Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT, que minora la cuota diferencial a devolver declarada en el modelo de autoliquidación 583 del IVPEE, correspondiente al ejercicio 2013, por importe de 272.845,21 euros.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida IBG, S.A.U., representada por procurador de los tribunales bajo dirección letrada.

→ Resolución recurrida en casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, con fecha 15 de julio de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLO: ESTIMAMOS en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 1900/2019, anulamos la liquidación impugnada y ordenamos que se practique nueva liquidación de la que se excluyan los ingresos obtenidos por el contribuyente por los conceptos de pagos por capacidad, reserva de potencia adicional a subir y la reserva secundaria y garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, sin costas".

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

Determinar si, en la base imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica debe incluirse o excluirse los conceptos como pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. Artículos 1, 4 y 6.1 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre) ["Ley 15/2012"], en relación con el artículo 3 del Código Civil; 2. Artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, actual artículo 14.5 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico; 3. Apartados dos y cuatro del artículo 1 de la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación núm. 1000/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sala de lo

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





Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 15 de julio de 2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1900/2019, dirigido contra la resolución del TEAC de 28 de marzo de 2019, por la que se estima en parte la reclamación núm. 00-01841-2016, presentada contra el acuerdo de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT, que minora la cuota diferencial a devolver declarada en el modelo de autoliquidación 583 del IVPEE, correspondiente al ejercicio 2013, por importe de 272.845,21 euros, confirmando la misma.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

QUINTO. **Sobre la cuestión de interés casacional.**

La cuestión de interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, recordemos, "Determinar si, en la base imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica debe incluirse o excluirse los conceptos como pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión", debe entenderse despejada por la respuesta que dio el TJUE, basta parafrasear la misma para considerar que la base imponible del impuesto está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, sin que la misma quede conformada en algunas de sus partes por la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema, sino también tales como, art. 6 de la Ley 15/2012, en relación con las Leyes 54/1997 (aplicable al caso que nos ocupa por motivos temporales) y 24/2013, aparte la retribución por la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, por la retribución de los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor; la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad; las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables; la retribución por la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en el marco de los cuales el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una determinada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta; incluyendo, en su caso, la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y

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





residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate. En definitiva, la base imponible se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico.

Por todo ello, sin artificio ni forzamiento alguno, se comprende en la base imponible, los conceptos por pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión, en tanto que como se ha puesto de manifiesto anteriormente al recoger su regulación reglamentaria conforman pagos parciales por el producto derivado de la actividad del sujeto pasivo.

No es posible, pues, compartir el parecer de la parte recurrida de que al incluir en la base imponible el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, en los términos patrocinados por el Sr. Abogado del Estado y que, en definitiva, coinciden con la doctrina fijada, se extienda el hecho imponible más allá de lo legalmente establecido, en tanto que se respecta el principio de reserva de ley de los tributos, en relación con el art. 8 de la LGT, pues el art. 6 de la Ley 15/2012, fija la base imponible con remisión a conceptos retributivos presentes -en el caso de autos- en la Ley 54/1997, desarrollados reglamentariamente, dentro de la lógica y desenvolvimiento normal de un sistema eléctrico complejo en el que se dan cita distintos regímenes y situaciones técnicas bien diferentes con una pluralidad de factores de diversa naturaleza, que demanda, por la naturaleza de la imposición diseñada y sus distintos elementos, para su fijación la colaboración del reglamento como medio necesario para la depuración del régimen retributivo en las diversas situaciones en el proceso de la actividad productora de la electricidad.

→ B2. SENTENCIAS (Reseñas)

I. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD)

* 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»





👉 ITP. SENTENCIA 546/2023 [03.05.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8346/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1952/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1952]

RESUMEN

Los beneficios previstos en la Ley 19/1998, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias para las adquisiciones de primera instalación de explotación prioritaria, resultan de aplicación íntegra cuando tal adquisición se haya hecho por los dos cónyuges para su sociedad de gananciales, aunque solo uno de ellos tenga la condición de agricultor profesional y sea el titular de la explotación, siempre que reúna los requisitos previstos en el apartado 1 del art 4 de la expresada ley, sin que para disfrutar de ese beneficio fiscal resulte necesario que ambos cónyuges constituyan una explotación agraria de titularidad compartida.

→ Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por la Junta de Extremadura, representada y defendida por el letrado de la Junta de Extremadura, contra la sentencia dictada el 28 de octubre de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura ("TSJ de Extremadura"), en el recurso núm. 220/2021. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado. También ha sido parte recurrida don EX, representado por procurador de los Tribunales, bajo dirección.

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura núm. 481/2021 de 28 de octubre, que desestimó el recurso núm. 220/2021, interpuesto por la representación procesal de la Junta de Extremadura contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Extremadura de 21 de diciembre de 2020, estimatoria de reclamaciones económico-administrativas acumuladas, con relación a deducciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

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

Discernir si los beneficios previstos en la Ley 19/1998, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias para las adquisiciones de primera instalación de explotación prioritaria, resultan de aplicación íntegra cuando tal adquisición se haya hecho por una sociedad de gananciales en la que solo uno de los miembros tenga la condición de agricultor profesional o, por el contrario, la ley obliga a que 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»





explotación se realice a través de una titularidad compartida so pena de que el importe del beneficio se vea reducido a la mitad.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos (i) 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE Nº 302 de 18 de diciembre de 2003); (ii) 4 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid de 25 de julio) y (iii) 4 y 11 de la Ley 19/1995 de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (BOE Nº 159 de 5 de julio de 1995). 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 que la doctrina del presente recurso es la expresada al Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 8346/2021 interpuesto por la representación procesal de la Junta de Extremadura, contra la sentencia núm. 481/2021 de 28 de octubre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, dictada en el recurso núm. 220/2021.
- 3.- Sin costas.

II. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

👉 IAE. SENTENCIA 726/2023 []. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2961/2022). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ Roj: STS 2314/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2314]

RESUMEN

Situación de cierre de empresas o suspensión o limitación transitoria de la actividad de determinados sectores ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo.1) La paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el mencionado Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, que declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 y, en particular, su artículo 10, apartados 1º y 4º, no determina, dadas sus fechas y el previo acaecimiento del devengo, la inexistencia, o no producción, 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»





hecho imponible durante el periodo de inactividad.2) No es aplicable a esta situación el régimen de limitación de tarifas establecido en el art. 85.1 Cuarta TRLHL.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso contra la sentencia nº 218/2021, de 16 de diciembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº 2 de Santander en el recurso nº 294/2021 (completada por auto de aclaración de 19 de enero de 2022). Ha comparecido como recurrida procuradora en nombre y representación de la entidad mercantil STS, S.L.U.

→ **Resolución recurrida en casación.**

En la sentencia de 16 de diciembre de 2021, se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR el recurso presentado contra la resolución recurrida al ser ajustada a derecho con imposición de las costas procesales a la Administración [...]"

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

"[...] Determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, anular la liquidación del IAE en el ejercicio 2020 [...]"

→ FALLO:

1º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el AYUNTAMIENTO DE SANTANDER, contra la sentencia nº 218/2021 de 16 de diciembre, dictada por el Juzgado Contencioso Administrativo nº 2 de Santander en el recurso nº 294/2021, sentencia que se casa y anula.

2º) Desestimar el recurso nº 294/2021, deducido por STS, S.L.U. contra la resolución de 22 de julio de 2021, que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas, por importe de 7.212,09 euros, sin perjuicio del mantenimiento en la cuota del periodo de la reducción del 25 por 100 acordada en la ordenanza municipal y ya aplicado en la liquidación.

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

* 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»



MONUMENTO A LOS HERMANOS ÁLVAREZ QUINTERO.



Fue inaugurado en 1934. En un precioso rincón de nuestro parque que no podemos dejar de visitar. Se trata de un magnífico monumento tanto por su entorno como por su composición. Está realizado en varios materiales: granito, mármol y bronce.

Autor: Estrada-Arráez

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)

IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (ABRIL-MAYO, 2023)

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



A) ABRIL, 2023

I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

❖ Fiscalidad indirecta

➡ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 **IVA - Asunto C-282/22. Sala Décima. ST.26.04.2023**

Ponente: Gratsias, Dimitrios.

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículos 14, 15 y 24 - Puntos de recarga de vehículos eléctricos - Puesta de disposición de equipos destinados a la recarga de vehículos eléctricos, al suministro de la electricidad necesaria y a la prestación de asistencia técnica y de servicios informáticos - Calificación como “entregade bienes” o “prestación de servicios”»

→ Derecho de la Unión – Derecho Polaco

→ Objeto del asunto: interpretación de los artículos 14, apartado 1, y 24, 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 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia (en lo sucesivo, «autoridad tributaria») y P. w W., en relación con una solicitud de anulación de la contestación a una consulta tributaria de 16 de mayo de 2017]

* 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

UNO. P. w W. pretende dedicarse a la actividad de instalación y explotación de estaciones de recarga de vehículos eléctricos accesibles al público. Se indica que las estaciones de recarga estarán equipadas con los llamados cargadores multiestándar, los cuales disponen tanto de conectores de recarga rápida de corriente continua como de conectores de recarga lenta de corriente alterna. Se indica que el tiempo estándar para recargar el 80 % de capacidad de la batería de un vehículo usando los conectores de recarga rápida es de veinte a treinta minutos aproximadamente. En cambio, se indica que el tiempo de recarga de un vehículo utilizando conectores de recarga lenta de corriente alterna es normalmente de cuatro a seis horas.

- El precio facturado a los usuarios dependerá, en particular, del tiempo de recarga, expresado en horas (en caso de conectores de recarga lenta) o en minutos (en caso de conectores de recarga rápida), y del estándar del conector utilizado por el usuario. Se indica que las liquidaciones se efectuarán tras cada sesión de recarga o al término del período de liquidación adoptado, sin descartarse la posibilidad de instaurar un sistema que permita la compra de créditos, que se acumularán en una cartera digital y se utilizarán para recargar el vehículo eléctrico de que se trate.

- Se indica que la prestación realizada en cada sesión de recarga podrá incluir, en principio, en función de las necesidades del usuario de que se trate, las operaciones consistentes en:

i) la puesta a disposición de equipos de recarga (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo); ii) la provisión de flujo de electricidad a las baterías del vehículo con unos parámetros adecuadamente adaptados; iii) la asistencia técnica necesaria. (12)

- P. w W. también pretende crear una plataforma específica, un sitio web o una aplicación informática que permitan que el usuario de que se trate reserve un conector determinado y consulte el historial de operaciones y pagos realizados. Por todas esas prestaciones, P. w W. facturará un precio global.

DOS. P. w W. presentó a la autoridad tributaria una consulta con intención de obtener una contestación que certificara que la actividad planeada consistía en una «prestación de servicios», en el sentido del artículo 8 de la Ley del IVA. En su contestación a la consulta, la **autoridad tributaria consideró que debía entenderse que el suministro de la electricidad necesaria para recargar un vehículo eléctrico es la prestación principal**, mientras que el resto de los servicios ofrecidos por P. w W. son accesorios. A juicio de dicha autoridad, de ello resulta que no debe considerarse que la puesta a disposición por P. w W. de equipos que permiten la recarga rápida de vehículos eléctricos sea el elemento

* 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.





predominante de la operación de que se trata, y que la recarga del vehículo no reviste importancia secundaria.

P. w W interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia (Polonia) que, mediante sentencia de 6 de junio de 2018, anuló la contestación a la consulta tributaria de 16 de mayo de 2017. Según dicho tribunal, la intención principal de los usuarios de las estaciones de recarga es utilizar equipos que les permiten una recarga rápida y eficaz de los vehículos. Así pues, entiende que, desde la perspectiva del usuario, la principal prestación realizada es la puesta a disposición de la estación de recarga, junto con la integración necesaria del cargador con el sistema operativo del vehículo. A juicio de dicho tribunal, el fin de la operación no consiste en ofrecer electricidad, sino en la puesta a la disposición de los usuarios de los equipos de carga técnicamente avanzados con los que están dotadas las estaciones.

También el Tribunal de lo Contencioso consideró:

a) Que, de una parte que si el objetivo de los usuarios de que se trata fuera únicamente la compra de electricidad para sus vehículos eléctricos, en lugar de utilizar estaciones públicas de recarga utilizarían la red doméstica o la red del centro de trabajo. Entiende que optan por las estaciones públicas únicamente por sus conectores de distintos estándares, que permiten recargar las baterías de los vehículos eléctricos de manera más rápida y eficaz; por otra parte, el precio no se calcula en función de la energía consumida y que, siendo ello así, el atractivo de la oferta de las estaciones de recarga de dichos vehículos se basa principalmente en el tiempo de recarga y no en la puesta a disposición de la electricidad como tal.

b) Que la prestación de P. w W. se distingue de la de las gasolineras de repostaje tradicional, porque lo que importa no es el tipo o la calidad del combustible, que es igual en todas partes, sino la rapidez y eficacia de la recarga, que, según afirma, depende de las características del equipo de recarga que se pone a disposición de los usuarios de que se trata.

- La autoridad tributaria recurrió en casación ante el tribunal remitente contra la sentencia del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia). En apoyo de dicho recurso, la autoridad tributaria alega que, por lo que se refiere a la puesta a disposición onerosa de estaciones de recarga de vehículos eléctricos, la prestación principal consiste en una entrega de bienes, a saber, electricidad.

TRES. Según el tribunal remitente, la vinculación entre las tres operaciones anteriormente descritas en el apartado (12) es tan estrecha que constituyen una única operación compleja; en cambio, la puesta a disposición de una plataforma específica, un sitio web o una aplicación informática que permitan que el usuario de que se trate reserve un conector determinado y consulte el historial de operaciones y pagos realizados constituye una prestación accesoria que forma parte de esa

* 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.





única operación compleja y que tiene por objeto facilitar a los consumidores la recarga de sus vehículos (APARTADO 21)

Habida cuenta de que, según entiende el tribunal remitente, la puesta a disposición de los clientes de equipos de recarga para la provisión del flujo de electricidad a las baterías del vehículo, con unos parámetros adecuadamente adaptados, no es un elemento accesorio con respecto al suministro de electricidad, dicho tribunal estima que procede determinar el elemento predominante de la prestación única descrita en los apartados 12 y 21 de la sentencia.

El mismo tribunal [remitente]:

a) Precisa:

Que según P. w W., la decisión de hacer uso de los servicios de una estación concreta de recarga puede venir dictada por la voluntad de reducir el tiempo necesario para la recarga del vehículo, con el fin de poder reemprender un viaje rápidamente. Así pues, considera que, desde el punto de vista del usuario de que se trate, no es tan determinante el precio de la energía como la puesta a disposición de una infraestructura específica que garantiza que la duración de la parada en la estación de recarga sea más breve.

b) Observa:

Que el uso de estaciones de recarga no constituye un fin en sí, sino que tiene por objeto permitir la recarga de la batería del vehículo eléctrico. Entiende que, así pues, los usuarios de dichas estaciones pueden elegir entre puntos de recarga rápida y puntos de recarga lenta, que seleccionan no solamente en función de la duración de la recarga, sino también teniendo en cuenta las características de la batería del vehículo. Considera que, por tanto, la puesta a disposición del equipo de recarga constituye el medio que permite disfrutar en mejores condiciones del suministro de electricidad, que es la prestación preponderante. No obstante, por una parte, el hecho de que el precio de la recarga incluya asimismo una tarifa por el estacionamiento del vehículo y, por otra parte, la referencia que figura en el artículo 4, apartado 8, de la Directiva 2014/94 a «servicios de recarga de vehículos eléctricos» que prestan los gestores de los puntos de recarga le suscitan al tribunal remitente dudas sobre la calificación de la prestación única controvertida en el litigio principal como «entrega de bienes» o como «prestación de servicios», en el sentido de la Directiva 2006/112.

→ CUESTIÓN PREJUDICIALES PLANTEADA

«¿Constituye una "entrega de bienes" en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112] o bien una "prestación de servicios" en el sentido del artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva una prestación compleja realizada en puntos de recarga para usuarios de vehículos eléctricos, que comprende:

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





- a) la puesta de disposición de equipos de recarga (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
- b) la provisión de flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados;
- c) la asistencia técnica necesaria a los usuarios de los vehículos;
- d) la puesta a disposición de los usuarios de una plataforma específica, un sitio web o una aplicación [informática] que permiten reservar un conector determinado y consultar el historial de operaciones y de pagos realizados, así como la posibilidad de utilizar la denominada cartera digital, mediante la cual puede efectuarse el pago por las diferentes sesiones de recarga?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

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 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, debe interpretarse en el sentido de que constituye una «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, una prestación única y compleja compuesta por:

- la puesta de disposición de equipos de recarga para vehículos eléctricos (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
- el flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados;
- la asistencia técnica necesaria a los usuarios de que se trata y
- la puesta a disposición de los usuarios de que se trata de aplicaciones informáticas que les permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos que se acumulen en una cartera digital y se utilicen para el pago por las diferentes sesiones de recarga.

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL (PARTICULARES)

PRIMERO. Es preciso señalar que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación, para determinar, por una parte, si da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única y, por otra, si en este último caso dicha prestación única debe calificarse de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios» [sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 52, y de 25 de marzo de 2021, Q-GmbH (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, EU:C:2021:237, apartado 19 y jurisprudencia citada].[27]

* 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 particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, segundo párrafo, de la Directiva 2006/112 que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. A este respecto, procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial [véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 53, y de 25 de marzo de 2021, Q-GmbH (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, EU:C:2021:237, apartado 20 y jurisprudencia citada]. [28]

Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, apartado 23). [31] Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 54, y de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 41).

SEGUNDO. En el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si, en las circunstancias de un caso concreto, la prestación de que se trate constituye una prestación única y formular apreciaciones de hecho definitivas al respecto [véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 55, y de 25 de marzo de 2021, Q-GmbH (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, EU:C:2021:237, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada]. [31]

TERCERO. El litigio principal versa sobre una combinación de operaciones que consisten en la entrega de electricidad para la recarga de vehículos eléctricos y en la prestación de distintos servicios, como la organización de la puesta a disposición de puntos de recarga y la facilitación del uso de estos, la asistencia técnica necesaria y las aplicaciones informáticas que permiten la reserva de un conector, 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.





seguimiento de las operaciones y el pago por estas. El tribunal remitente considera que el suministro y la prestación en cuestión forman una única operación a efectos del IVA.

Habida cuenta de los datos de que dispone el Tribunal de Justicia, no resulta que dicha calificación pase por alto ninguno de los criterios enunciados en los apartados 27 a 30 de la presente sentencia.[32]

CUARTO. En lo que se refiere al concepto de «entrega de bienes», en el sentido de la Directiva 2006/112, el artículo 14, apartado 1, de esta dispone que se entenderá por tal la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte para disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 59, y de 23 de abril de 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, apartado 36 y jurisprudencia citada). Además, con arreglo al artículo 15, apartado 1, de dicha Directiva, la electricidad se asimila a un bien corporal.

QUINTO. En cuanto al concepto de «prestación de servicios», en el sentido de la Directiva 2006/112, resulta del artículo 24, apartado 1, de esta que engloba todas las operaciones que no tengan la consideración de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14 de la misma Directiva.

SEXTO. Para determinar si una única prestación compleja, como es el caso de la controvertida en el litigio principal, debe calificarse como «entrega de bienes» o como «prestación de servicios», en el sentido de la mencionada Directiva, han de tomarse en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación a fin de investigar sus elementos característicos e identificar los elementos predominantes.

Los elementos en cuestión deben determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio de los puntos de recarga y teniendo en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los elementos de prestación de servicios en comparación con los de una entrega de bienes (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartados 61 y 62 y jurisprudencia citada).

Así pues, por una parte, la referencia que figura en el artículo 4, apartado 8, de la Directiva 2014/94 a «servicios de recarga de vehículos eléctricos» no prejuzga la calificación de la operación controvertida como «entrega de bienes» o «prestación de servicios», en el sentido de la Directiva 2006/112. En efecto, según el artículo 1 de la Directiva 2014/94, esta tiene por objeto establecer requisitos mínimos para la creación de una infraestructura para los combustibles alternativos, incluyendo

* 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.





puntos de recarga para vehículos eléctricos. Por tanto, no tiene por objeto establecer norma alguna sobre el tratamiento, desde el punto de vista del IVA, del suministro de combustibles alternativos.

Por otra parte, dado que la comercialización de un bien va siempre acompañada de una prestación de servicios mínima, solo los servicios que dicha comercialización no lleva necesariamente consigo pueden tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una prestación compleja que incluye también la entrega de dicho bien (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 63, y de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 50).

A este respecto:

a) En primer lugar:

La operación que consiste en la provisión del flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico constituye una entrega de bienes, en la medida en que dicha operación faculta al usuario de la estación de recarga para consumir, en la propulsión de su vehículo, la electricidad transmitida, que, con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, se asimila a un bien corporal.

b) En segundo lugar:

El suministro de electricidad a la batería del vehículo eléctrico presupone el uso de un equipo adecuado de recarga, que puede incluir un cargador que se integre con el sistema operativo del vehículo. Por consiguiente, la puesta a disposición de dicho equipo constituye una prestación de servicios mínima que el suministro de electricidad lleva necesariamente consigo y, por ello, no puede tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una operación compleja que incluye también dicha entrega de la electricidad.

c) En tercer lugar, la asistencia técnica que puede resultar necesaria para los usuarios de que se trata no constituye, por su parte, un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del suministro de la electricidad necesaria para la propulsión del vehículo eléctrico. Por tanto, supone una prestación accesoria con respecto a dicha entrega de electricidad. [42] Así sucede también con la puesta a disposición del usuario de aplicaciones informáticas que le permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos para pagar por las recargas. En efecto, tales prestaciones brindan a dicho usuario determinadas ventajas prácticas adicionales cuyo único objeto es mejorar la transmisión de la electricidad necesaria para la recarga de su vehículo y recapitularle las operaciones efectuadas hasta ese momento.

SÉPTIMO. En principio, la transmisión de electricidad constituye el elemento característico y predominante de la prestación única y compleja acerca de la cual 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.





tribunal remitente pregunta al Tribunal de Justicia. Esta conclusión no se ve desvirtuada por la circunstancia mencionada por dicho tribunal en el sentido de que, para calcular el importe adeudado por la recarga de un vehículo eléctrico, puedan tenerse en cuenta no solo la cantidad de electricidad transmitida, sino también una tarifa por el tiempo de estacionamiento durante dicha recarga. En particular, ello implica simplemente que el precio unitario del bien entregado, a saber, la electricidad, está formado no solo por el coste de la propia electricidad, sino también por el tiempo de uso de los equipos que se ponen a disposición de los usuarios de que se trata.

OCTAVO . La conclusión expuesta en el apartado 42 de la presente sentencia no queda tampoco invalidada cuando el operador de que se trata calcula el precio basándose exclusivamente en la duración de la recarga. En efecto, habida cuenta de que la cantidad de electricidad suministrada depende de la potencia transmitida durante el tiempo de dicha transmisión, también ese cálculo refleja el precio unitario de dicha electricidad. De manera similar, el mero hecho de que el precio unitario de una recarga rápida de corriente continua sea marginalmente más alto que el de una recarga lenta de corriente alterna no basta para erigir, desde el punto de vista del usuario de que se trate, la rapidez y eficacia de dicha recarga en el elemento característico y predominante de la operación de que se trate.

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, ha de responderse a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que:

«**constituye una «entrega de bienes»**, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, una prestación única y compleja compuesta por:

- la puesta a disposición de equipos de recarga para vehículos eléctricos (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
- el flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados;
- la asistencia técnica necesaria a los usuarios de que se trata y
- la puesta a disposición de los usuarios de que se trata de aplicaciones informáticas que les permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos que se acumulen en una cartera digital y se utilicen para el pago por las diferentes sesiones de recarga»

II. SENTENCIAS (Reseña)

❖ Fiscalidad indirecta

→ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

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





👉 IVA. Asunto C- 677/2021. Sala Séptima. ST.27.04.2023

Ponente: Nils Wahl,

«Procedimiento prejudicial - «Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Hecho imponible - Artículo 2, apartado 1, letra a) - Concepto de “entrega de bienes a título oneroso” - Artículo 9, apartado 1 - Actividad económica - Artículo 14, apartados 1 y 2, letra a) - Entrega de bienes - Consumo ilegal de electricidad - Principio de neutralidad del IVA - Facturación al consumidor de una indemnización que incluye el precio de la electricidad consumida - Normativa regional de un Estado miembro - Sujeto pasivo - Entidad sui generis que recibe una encomienda de municipios - Concepto de “organismo de Derecho público” - Directiva 2006/112 - Artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, y anexo I - Sujeción, en principio, de la distribución de electricidad - Concepto de “carácter insignificante de la actividad”»

→ Objeto del asunto:

Interpretación del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), en relación con el artículo 14, apartados 1 y 2, de la mencionada Directiva 2006/112, y de sus artículos 9, apartado 1, y 13, apartado 1.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Fluvius Antwerpen (en lo sucesivo, «Fluvius»), gestor de una red de distribución de electricidad, y MX, consumidor de electricidad, en relación con el pago de una factura referida a una obtención ilegal de electricidad]

→ Derecho de la Unión – Derecho belga

→ LITIGIO PRINCIPAL

PRIMERO- El suministro de energía a los particulares se rige, en la Región Flamenca (Bélgica), por el Decreto sobre la Energía, a su vez completado y desarrollado por la Orden Ministerial sobre la Energía. Con arreglo al artículo 4.1.1 del Decreto sobre la Energía, el VREG designó a Fluvius como persona jurídica encargada de la gestión de la red de distribución de electricidad o de gas natural en el territorio de un conjunto de municipios de dicha Región.

- Fluvius es una estructura de cooperación intermunicipal creada como asociación de la que son miembros treinta y ocho municipios flamencos. En el artículo 2 de sus estatutos se define como una persona jurídica de Derecho público con un estatus *sui generis*. Algunos de los municipios miembros de Fluvius le encomiendan la ejecución de algunas de sus atribuciones en ciertos ámbitos de actividad, en este

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





caso, la distribución de energía. Su consejo de administración se compone de concejales de los municipios miembros. Como gestor de la red de distribución, se encarga, en particular, de transportar la electricidad hasta las instalaciones individuales y es responsable de la instalación, puesta en servicio y lectura de los contadores.

SEGUNDO. Durante el período comprendido entre el 7 de mayo de 2017 y el 7 de agosto de 2019, MX, un particular, consumió electricidad ilegalmente.

Al descubrir el citado consumo ilegal, Fluvius emitió, basándose en la comparación de las lecturas del contador del lugar de dicho consumo al inicio y al final del citado período, una factura que ascendía a 813,41 euros, de los cuales 131,45 euros correspondían al IVA, cuantía que se vio incrementada con intereses de demora y judiciales. MX no abonó esta factura. Consecuentemente, el 22 de junio de 2021, Fluvius reclamó a MX el abono de dicha factura ante el Juez de Paz de Amberes (Bélgica) que condenó a MX a indemnizar a Fluvius por el coste de la «energía obtenida ilegalmente». No obstante, dicho juez alberga dudas en cuanto a la exigibilidad del IVA en circunstancias como las del litigio del que conoce. A este respecto señala:

- Que antes del 1 de mayo de 2018, ningún texto reglamentario abordaba expresamente la cuestión de si el IVA podía gravar la indemnización adeudada por quien obtenía energía ilegalmente. Según afirma, desde esa fecha, las disposiciones combinadas de los artículos 1.1.3, punto 40.º, apartado 1, y 5.1.2 del Decreto sobre la Energía y del artículo 4.1.2 de la Orden Ministerial sobre la Energía han colmado esta laguna, puesto que el hecho de obtener electricidad de la red sin celebrar contrato comercial y sin declararlo al gestor de la red de distribución puede considerarse un acto ilícito, activo o pasivo, asociado a la obtención de una ventaja indebida, en el sentido del artículo 1.1.3, punto 40º, apartado 1, del Decreto sobre la Energía. Además, el artículo 4.1.2, apartado 3, de la Orden Ministerial sobre la Energía establece las modalidades con arreglo a las cuales se determina la indemnización que representa la ventaja indebidamente obtenida, indemnización que incluye los impuestos, las exacciones y el IVA.

El órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la compatibilidad de las disposiciones citadas en el párrafo anterior con varios artículos de la Directiva 2006/112.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que la obtención ilegal de energía constituye una entrega de bienes, esto es, la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario?

* 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 respuesta negativa, ¿debe interpretarse el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva [2006/112] en el sentido de que la obtención ilegal de energía constituye una entrega de bienes, esto es, la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la Directiva [2006/112] en el sentido de que, puesto que Fluvius tiene derecho a una indemnización por la energía obtenida ilegalmente, debe ser considerado como un sujeto pasivo porque la obtención ilegal es la consecuencia de la "actividad económica" de [Fluvius], esto es, la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo?

4) Si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva [2006/112] debe interpretarse en el sentido de que la obtención ilegal de energía constituye una actividad económica, ¿debe interpretarse el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva [2006/112] en el sentido de que [Fluvius] es una autoridad pública y, en caso de respuesta afirmativa, debe interpretarse entonces el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, en el sentido de que la obtención ilegal de energía es el resultado de una actividad de [Fluvius] cuyo volumen no es insignificante?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

1) El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 diciembre de 2009, en relación con el artículo 14, apartado 1, de aquella Directiva, debe interpretarse en el sentido de que el suministro de electricidad por el gestor de una red de distribución, aunque sea involuntario y fruto de la actuación ilegal de un tercero, constituye una entrega de bienes efectuada a título oneroso que conlleva la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal.

2) El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/162, debe interpretarse en el sentido de que el suministro de electricidad por el gestor de una red de distribución, aunque sea involuntario y fruto de la actuación ilegal de un tercero, constituye una actividad económica efectuada por dicho gestor en la medida en que refleja un riesgo inherente a su actividad de gestor de una red de distribución de electricidad. Suponiendo que esa actividad económica sea llevada a cabo por un organismo de Derecho público que actúe como autoridad pública, tal actividad, mencionada en el anexo I de dicha Directiva, solo podrá considerarse insignificante en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la citada Directiva si tiene una dimensión mínima, ya sea en el espacio o en el tiempo, y, por consiguiente, un impacto económico tan reducido que las distorsiones de la competencia que pueden resultar de ella sean, si no nulas, al menos insignificantes.

* 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 \[IS\]](#)

👉 IS. Asunto C- 537/2020. Sala Primera. ST.27.04.2023.

Ponente: Peter George Xuereb

«Procedimiento prejudicial - Artículo 63 TFUE - Libre circulación de capitales - Impuesto sobre sociedades - Tributación de las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en el territorio de un Estado miembro - Diferencia de trato entre fondos residentes y fondos no residentes - Exención aplicable únicamente a los fondos residentes - Comparabilidad de las situaciones - Consideración del régimen fiscal de los inversores - Inexistencia - Justificación - Necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional - Necesidad de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros - Inexistencia»

→ **Objeto del asunto:**

Petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania), mediante resolución de 18 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre de 2020, en el procedimiento entre L Fund y Finanzamt D (Oficina tributaria)

→ **Derecho de la Unión –Derecho luxemburgués**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. El recurrente en el litigio principal, L Fund es un grupo de inversión:

- inmobiliaria constituido, conforme al Derecho luxemburgués, en forma de fondo de inversión especializado. No están situados en Alemania ni su domicilio social ni su sede de dirección.

- de tipo cerrado, que solo tiene dos inversores institucionales. Ni el domicilio social ni la sede de dirección de estos están situados en Alemania.

DOS. Con arreglo al Derecho luxemburgués, en su condición de fondo de inversión especializado, L Fund no está sujeto a impuestos en Luxemburgo, salvo por lo que respecta al impuesto que grava la concentración de capital en las sociedades civiles y mercantiles, así como al impuesto de suscripción previsto en el artículo 68 de la Ley relativa a los fondos de inversión especializados. Con arreglo a ese Derecho, los dividendos distribuidos por L Fund no son objeto de retención en la fuente en Luxemburgo y los inversores no residentes no tributan por su obtención.

TRES. Durante los ejercicios controvertidos, L Fund percibió rentas procedentes del arrendamiento de sus bienes inmuebles situados en Alemania y de la venta de algunos de ellos. En julio de 2013, presentó declaraciones del impuesto sobre sociedades correspondientes a los ejercicios controvertidos, en concepto 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.





sujeción a dicho impuesto por obligación real, aunque precisando que, en su opinión, no estaba sujeto al impuesto sobre sociedades en Alemania. La Oficina Tributaria D consideró que L Fund estaba sujeta al impuesto sobre sociedades por obligación real y practicó liquidaciones correspondientes a los ejercicios controvertidos. L Fund impugnó esas liquidaciones ante Tribunal de lo Tributario de Münster (Alemania), que, mediante sentencia de 20 de abril de 2017, confirmó, en esencia, esas liquidaciones. L Fund interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

El Órgano judicial remitente se pregunta si:

1º La exclusión de un fondo extranjero del disfrute de esa exención es compatible con el Derecho de la Unión.

2º La exención prevista en el artículo 11, apartado 1, segunda frase, de la InvStG 2004 constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

3º Los fondos de inversión inmobiliaria especializados no residentes y los fondos de inversión inmobiliaria especializados de Derecho nacional se encuentran en una situación comparable.

4º La exención, que rige únicamente para los fondos residentes, prevista en el artículo 11, apartado 1, segunda frase, de la InvStG 2004 puede estar justificada por razones imperiosas de interés general.

5º La negativa a conceder una exención a los fondos de inversión inmobiliaria especializados no residentes va más allá de lo necesario para garantizar la coherencia del régimen fiscal alemán en materia de inversiones.

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que establece la sujeción al impuesto sobre sociedades por obligación real de los fondos de inversión inmobiliaria especializados no residentes por las rentas inmobiliarias que perciban en el territorio de ese Estado miembro, mientras que los fondos de inversión inmobiliaria especializados residentes están exentos del citado impuesto.

B) MAYO, 2023

I. SENTENCIA (Con inclusión de particulares)

❖ Fiscalidad indirecta

→ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

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



**👉 IVA - Asunto C-127/22. Sala Novena. ST.04.05.2023**

Ponente: Octavia Spineanu-Matei

«Procedimiento. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 185 - Regularización de las deducciones del IVA soportado - Bienes separados - Venta posterior como residuos - Destrucción o eliminación fehacientemente probadas o justificadas»

→ Derecho de la Unión - Derecho búlgaro

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 185 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»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio Balgarska telekomunikatsionna kompania EAD (en lo sucesivo, «BTK») y el director de la sección de «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social» de Sofía (Bulgaria) en relación con la decisión del inspector general de Finanzas de la Dirección Territorial de la Agencia Estatal de Recaudación (Bulgaria) «Grandes contribuyentes y Aseguradoras», por la que se desestima la solicitud de BTK dirigida a obtener la devolución de cantidades abonadas en concepto de regularizaciones de deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente practicadas, que se habían efectuado debido a la separación de diversos bienes de inversión y existencias entre el año 2014 y el año 2017]

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. BTK es una sociedad búlgara que opera en el ámbito de las telecomunicaciones. Está sujeta al IVA por sus actividades, que consisten, en particular, en la prestación de servicios de telecomunicaciones. Para las necesidades que sus actividades conllevan, adquiere diversos bienes de inversión y, con vistas a su reventa, dispositivos de comunicación móvil y diversos equipos necesarios o accesorios para la utilización de los servicios que presta. El IVA pagado con motivo de tales adquisiciones es objeto de deducciones.

Durante el período comprendido entre los meses de octubre de 2014 y diciembre de 2017, BTK efectuó separaciones de diversos bienes, como instalaciones, equipos o aparatos que se consideraron inadecuados para su uso o venta por diversas razones, como su desgaste, defectos o incluso su carácter obsoleto o no apto. Estas separaciones de bienes se realizaron respetando la normativa nacional aplicable. Consistieron, en concreto, en la cancelación en el balance de la sociedad de los bienes de que se trata. A continuación, algunos de esos bienes fueron vendidos como residuos a empresas terceras sujetas al impuesto y otros fueron destruidos o eliminados.

* 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.





DOS. Las operaciones de separación más arriba mencionadas dieron lugar a regularizaciones que implicaban la devolución del IVA soportado en relación con los bienes de que se trata. Estas regularizaciones se llevaron a cabo con arreglo al artículo 79, apartado 3, de la ZDDS en su versión anterior, entre los años 2014 y 2016, y con arreglo al artículo 79, apartado 1, de la ZDDS, a partir del 1 de enero de 2017. El 18 de enero de 2019, BTK presentó una solicitud de devolución de las cantidades pagadas en el marco de esas regularizaciones. Dicha solicitud se refería a un importe total de 1 304 090,54 de levas búlgaras (BGN) (unos 666.770 euros). En ella aducía que el artículo 79, apartado 1, de la ZDDS y el artículo 79, apartado 3, de la ZDDS en su versión anterior eran incompatibles con el artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA.

TRES. La solicitud de devolución fue denegada mediante resolución del inspector general de Finanzas de la Dirección Territorial de la Agencia Estatal de Recaudación, «Grandes contribuyentes y Aseguradoras», adoptada el 5 de diciembre de 2019. Esta resolución fue confirmada mediante resolución de 18 de febrero de 2020 del director de la sección de «Recursos y Asuntos Fiscales y de la Seguridad Social» de Sofía. Asimismo, el recurso judicial interpuesto por BTK contra esta última resolución ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía (Bulgaria) fue desestimado mediante sentencia de 18 de mayo de 2021. Dicho tribunal señaló que la separación de bienes podía no dar lugar a la regularización, de conformidad con el artículo 80, apartado 2, de la ZDDS, siempre que se cumpliera uno de los requisitos previstos en dicha disposición, lo que no sucedía en el presente caso. Contra dicha sentencia se interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartado 1, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que la separación de bienes -entendida como cancelación en el balance del sujeto pasivo de bienes económicos o existencias por el hecho de que ya no se espera que sean de utilidad económica debido, por ejemplo, a que están desgastados, son defectuosos, no son aptos o no pueden utilizarse para el fin al que estaban destinados- constituye una modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones en relación con el IVA ya pagado al comprar los bienes, modificación que se ha producido con posterioridad a la declaración del IVA y que, por tanto, da lugar a la obligación de regularizar la deducción, cuando los bienes separados se hayan vendido posteriormente, lo que constituye una entrega sujeta al impuesto?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartado 1, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que la separación de bienes, entendida como [se indica en el contexto de la primera cuestión], constituye una modificación en los elementos tomados 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.





consideración para la determinación de la cuantía del IVA ya pagado al comprar los bienes, modificación que se ha producido con posterioridad a la declaración del IVA y que, por tanto, da lugar a la obligación de regularizar la deducción, cuando los bienes separados hayan sido destruidos o eliminados posteriormente y este hecho haya sido fehacientemente probado o justificado?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera, a la segunda o a ambas cuestiones, ¿debe interpretarse el artículo 185, apartado 2, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que la separación de bienes en las circunstancias expuestas constituye un caso fehacientemente probado o justificado de destrucción o pérdida de bienes respecto del cual no nace la obligación de regularizar la deducción en relación con el IVA pagado al adquirir los bienes?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartado 2, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que, en los casos fehacientemente probados o justificados de destrucción o pérdida de bienes, solo puede dejar de regularizarse la deducción si la destrucción o la pérdida se han producido por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo y no han podido ser previstas y evitadas por este?

5) En caso de respuesta negativa a la primera, a la segunda o a ambas cuestiones, ¿se opone el artículo 185, apartado 1, de la Directiva [del IVA] a una norma nacional como la del artículo 79, apartado 3, de la ZDDS [en su versión anterior], o como la del artículo 79, apartado 1, de la ZDDS [...], que, en caso de separación de los bienes, establece la obligación de regularizar la deducción aunque tales bienes hayan sido vendidos posteriormente como entrega de bienes sujeta al impuesto o hayan sido destruidos o eliminados y este hecho haya sido fehacientemente probado o justificado?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 185, 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, debe interpretarse en el sentido de que la separación de un bien que el sujeto pasivo haya estimado que resultaba imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la venta de dicho bien como residuo, la cual ha quedado sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA), no constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido de dicha disposición.

2) El artículo 185 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la separación de un bien que el sujeto pasivo haya estimado que resultaba imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la destrucción voluntaria de dicho bien constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido del apartado 1 de dicho artículo. Sin embargo, tal situación constituye una «destrucción», en el sentido del apartado 2,

* 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.



párrafo primero, de dicho artículo, con independencia de su carácter voluntario, de modo que esa modificación no genera una obligación de regularización siempre que esa destrucción esté fehacientemente probada o justificada y que el bien de que se trate haya perdido objetivamente toda utilidad en el marco de las actividades económicas del sujeto pasivo. La eliminación fehacientemente probada de un bien deberá asimilarse a su destrucción en la medida en que implique concretamente la desaparición irreversible de dicho bien.

3) El artículo 185 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones de Derecho nacional que prevén la regularización del IVA deducido al adquirir un bien cuando dicho bien haya sido separado, por estimar el sujeto pasivo que resultaba imposible seguir utilizándolo en el marco de sus actividades económicas habituales, y, posteriormente, tal bien, o ha sido objeto de una venta sujeta al IVA, o ha sido destruido o eliminado de modo que implique concretamente su desaparición irreversible, siempre que tal destrucción esté fehacientemente probada o justificada y que el referido bien haya perdido objetivamente toda utilidad en el marco de las actividades económicas del sujeto pasivo.

→ FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIAL (PARTICULARES)

PRELIMINAR

Es preciso recordar que las modalidades de regularización del IVA inicialmente deducido previstas en los artículos 187 a 191 de la Directiva del IVA por lo que respecta a los bienes de inversión, como algunos de los bienes separados por BTK, no afectan a la respuesta a dichas cuestiones. En efecto, estas se refieren al nacimiento de una obligación de regularización, y no a las modalidades de una eventual regularización. En cambio, los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA constituyen el régimen aplicable al nacimiento de un posible derecho de la Administración tributaria a exigir una regularización por parte de un sujeto pasivo, incluyendo la regularización de las deducciones relativas a bienes de inversión (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 33 y jurisprudencia citada).

▪ Primera cuestión prejudicial

PRIMERO. Para responder a esta cuestión prejudicial, *procede recordar, en primer lugar, que el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por dicha Directiva* (sentencia de 17 de julio de 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, apartado 32 y jurisprudencia citada).

En cuanto al régimen de deducción, del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, lo utilice para las necesidades de sus

* 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.





operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por dicho bien (sentencia de 22 de marzo de 2012 Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 36 y jurisprudencia citada).

[**APARTADO 27**] Dicho régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA soportado o satisfecho en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 23 y jurisprudencia citada).

Por lo que respecta a la posible incidencia en las deducciones de hechos ocurridos después de estas, procede recordar que la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores (sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 25 y jurisprudencia citada).

[**APARTADO 29**] Así pues, las normas de la Directiva del IVA en materia de regularización pretenden aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho a deducción únicamente en la medida en que sirvan para realizar las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, por medio de las referidas normas, la Directiva persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, apartado 34 y jurisprudencia citada).

En lo que atañe al nacimiento de una eventual obligación de regularización de la deducción del IVA soportado, el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA establece el principio de que dicha regularización debe practicarse, en especial, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de dicha deducción.

SEGUNDO. En el presente litigio, de la resolución de remisión se desprende que los bienes de que se trata fueron vendidos finalmente por el sujeto pasivo en el marco de operaciones sujetas al impuesto. Por lo tanto, procede declarar que se cumple el requisito que permite la aplicación y el mantenimiento del derecho a deducción, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el **APARTADO 27 de** la presente sentencia, a saber, que esos bienes se hayan utilizado en el contexto de actividades

* 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.





económicas sujetas al IVA. Esa aplicación y ese mantenimiento son además necesarios para garantizar la neutralidad fiscal que constituye el objetivo que persigue el sistema común del IVA a través del régimen de deducción.

A este respecto, carece de pertinencia que la venta de residuos no esté comprendida entre las actividades económicas habituales del sujeto pasivo que efectúa tal venta o que el valor de realización de los bienes de que se trate se reduzca en relación con su valor inicial, por el hecho de que se vendan como residuos o de que, por la misma razón, se haya modificado su naturaleza inicial.

En efecto, conforme a la jurisprudencia recordada en el **APARTADO 27** de la presente sentencia, siempre que los bienes se utilicen en el marco de actividades económicas sujetas al IVA, el régimen de deducción afecta a todas las actividades económicas de un sujeto pasivo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas. Por otra parte, procede señalar que el Tribunal de Justicia ya tuvo en cuenta, para considerar que no procedía la regularización de las deducciones, el hecho de que los residuos procedentes de inmuebles adquiridos en régimen de deducción del IVA y después demolidos parcialmente se habían revendido en el marco de operaciones por las que se repercute el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 35). Por consiguiente, estas circunstancias no pueden dar lugar a una ruptura de la relación estrecha y directa entre el derecho a deducción del IVA soportado al adquirir los bienes de que se trata y la utilización de estos para operaciones sujetas a gravamen, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 29 de la presente sentencia.

[APARTADO 35] De las consideraciones anteriores resulta que el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que:

«la separación de un bien que el sujeto pasivo haya estimado que resultaba imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la venta de dicho bien como residuo, la cual ha quedado sujeta al IVA, no constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido de dicha disposición»

▪ Cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

Mediante la segunda cuestión prejudicial y las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta en la medida en que estas se refieren a bienes destruidos, cuestiones todas que procede examinar conjuntamente-

PRIMERO. La destrucción de un bien conlleva necesariamente la desaparición de toda posibilidad de utilizarlos en operaciones imponibles (véase, por analogía, la sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, apartado 35). Por consiguiente, ese hecho implica una ruptura de la relación estrecha y directa

* 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.





entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización del bien de que se trate para operaciones posteriores gravadas, tal como se contempla en la jurisprudencia recordada en el **APARTADO 29** de la presente sentencia, y constituye, por tanto, una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA. Ello se ve corroborado por la mención, en el apartado 2 de dicho artículo, de la destrucción entre las posibles excepciones a la obligación de regularización.

En cuanto al significado y el alcance de los términos «destrucción» y «pérdida», en el sentido del **ARTÍCULO 185**, apartado 2, de la Directiva del IVA, ante la falta de definición, deben establecerse conforme al sentido habitual de estos términos en el lenguaje corriente, teniendo también en cuenta el contexto en el que se utilizan (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de abril de 2021, Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, apartado 22 y jurisprudencia citada). En el lenguaje corriente, el término «destrucción» designa la acción de alterar profundamente un objeto, de hacerlo desaparecer mediante su demolición, de reducirlo a la nada. Por su parte, el término «pérdida», cuando se refiere a un bien, alude al hecho de verse privado de una cosa de la que se tenía la propiedad o el disfrute. De ello se desprende que la pérdida de un bien no puede derivarse de una acción voluntaria de su propietario o poseedor, circunstancia que no está excluida en caso de destrucción.

En cuanto al contexto en el que se inscriben las excepciones previstas en el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA y a su objetivo, es preciso señalar que una disposición que establecía excepciones similares estaba incluida anteriormente en el artículo 20, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). Los trabajos preparatorios relativos a esta última disposición indican que, mediante las referidas excepciones, el legislador comunitario había considerado necesario, en caso de desaparición de un bien que hubiera dado lugar a la deducción del IVA soportado, limitar la obligación de regularización a los casos de desaparición no justificada, con el fin de evitar que una pérdida de carácter fiscal pudiera añadirse a la pérdida económica cuando se aportaba la prueba de la destrucción, pérdida o robo.

De las indicaciones apuntadas se desprende que los supuestos de destrucción, de pérdida o de robo contemplados en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA corresponden a casos de pérdida económica sufrida, pero también que la concurrencia de estos casos debe ser fehacientemente probada o justificada, conforme a lo dispuesto en el párrafo primero de esta disposición.

* 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.





SEGUNDO. En el presente caso, habida cuenta de que la destrucción de los bienes de que se trata fue el resultado de una acción del sujeto pasivo, procede considerar que se trata de una «destrucción», y no de una «pérdida», en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA. Además, ni del texto de dicha disposición ni de los trabajos preparatorios que pueden considerarse pertinentes se desprende que la destrucción de un bien deba ser totalmente ajena a la voluntad del sujeto pasivo. En efecto, como se ha señalado en el apartado 40 de la presente sentencia, no puede excluirse que, en algunos supuestos, tal destrucción implique una acción voluntaria de este.

Así sucede, en particular, en caso de destrucción de un bien decidida a raíz de la comprobación de que este ha pasado a ser inadecuado para su utilización en el marco de las actividades económicas habituales del sujeto pasivo. A este respecto, procede recordar que la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 43 y jurisprudencia citada).

No obstante, para estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA, la destrucción de bienes que formen parte del patrimonio del sujeto pasivo debe estar fehacientemente probada o justificada y solo puede tomarse en consideración la destrucción de un bien decidida por la pérdida objetiva de utilidad de ese bien en el marco de las actividades económicas habituales del sujeto pasivo, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Por lo demás, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente señala asimismo que el hecho de que algunos bienes que dieron lugar a las regularizaciones controvertidas en el litigio han sido «eliminados», le corresponde también comprobar si las circunstancias concretas a las que hace referencia ese término corresponden a la desaparición irreversible de tales bienes. Así, debe considerarse que las formas de eliminación de un bien como el vertido de este conducen a su «destrucción», en el sentido del artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, siempre que conlleven concretamente la desaparición irreversible de dicho bien.

[APARTADO 48] De las consideraciones anteriores se desprende que.

«el artículo 185 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la separación de un bien que el sujeto pasivo haya estimado que resultaba imposible continuar utilizando en el marco de sus actividades económicas habituales, seguida de la destrucción voluntaria de dicho bien constituye una «modificación en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», en el sentido del apartado 1 de dicho artículo. Sin embargo, tal situación constituye una «destrucción», 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.





el sentido del apartado 2, párrafo primero, de dicho artículo, con independencia de su carácter voluntario, de modo que esa modificación no genera una obligación de regularización siempre que esa destrucción esté fehacientemente probada o justificada y que el bien de que se trate haya perdido objetivamente toda utilidad en el marco de las actividades económicas del sujeto pasivo. La eliminación fehacientemente probada de un bien deberá asimilarse a su destrucción en la medida en que implique concretamente la desaparición irreversible de dicho bien.

■ Quinta cuestión prejudicial

- Mediante la quinta cuestión prejudicial, planteada en caso de respuesta negativa a la primera, a la segunda o a ambas cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones de Derecho nacional que prevén la regularización del IVA deducido al adquirir un bien cuando este ha sido separado, por haber estimado el sujeto pasivo que resultaba imposible seguir utilizándolo en el marco de sus actividades económicas habituales, con independencia de que posteriormente el bien haya sido objeto de una venta sujeta al IVA o haya sido destruido o eliminado de forma fehacientemente probada o justificada

- Sin embargo, de la última parte de esta cuestión prejudicial, a la luz de la resolución de remisión, en particular de las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta y de las circunstancias del litigio principal, se desprende que, mediante la presente cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se refiere específicamente a la obligación de proceder en tales circunstancias a la regularización del IVA, en vista no solo de la obligación de regularización establecida en el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA, sino también de algunas excepciones a dicha obligación mencionadas en el apartado 2 de ese artículo y, por tanto, en vista de las disposiciones del citado artículo 185 en su conjunto.

- Por otra parte, por las mismas razones, no procede responder únicamente a esta cuestión en caso de respuesta negativa a la primera cuestión, relativa a la venta como residuos de bienes separados, o a la segunda cuestión, relativa a la destrucción de bienes separados. En efecto, una respuesta a la quinta cuestión también puede tener interés en caso de respuesta afirmativa a una de estas dos cuestiones.

En estas circunstancias, corresponde al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le ha planteado, con el fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, apartado 61 y jurisprudencia citada).

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





- Por consiguiente, procede considerar que, mediante la quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 185 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones de Derecho nacional que prevén la regularización del IVA deducido con ocasión de la adquisición de un bien cuando este ha sido separado, por haber estimado el sujeto pasivo que resultaba imposible seguir utilizándolo en el marco de sus actividades económicas habituales, con independencia de que, posteriormente, el bien haya sido objeto de una venta sujeta al IVA o haya sido destruido o eliminado de forma fehacientemente probada o justificada.

Pues bien, dadas las consideraciones que motivaron las respuestas a las cuestiones prejudiciales primera a cuarta, que figuran en los **apartados 35 y 48** de la presente sentencia, unas disposiciones nacionales de esa índole son incompatibles con el artículo 185, apartados 1 y 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Además, la destrucción de un bien no es uno de los casos en los que el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva autoriza a los Estados miembros a exigir, no obstante, la regularización de las *deducciones*.

En consecuencia, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que:

«el artículo 185 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones de Derecho nacional que prevén la regularización del IVA deducido al adquirir un bien cuando dicho bien haya sido separado, por estimar el sujeto pasivo que resultaba imposible seguir utilizándolo en el marco de sus actividades económicas habituales, y, posteriormente, tal bien, o ha sido objeto de una venta sujeta al IVA, o ha sido destruido o eliminado de modo que implique concretamente su desaparición irreversible, siempre que tal destrucción esté fehacientemente probada o justificada y que el referido bien haya perdido objetivamente toda utilidad en el marco de las actividades económicas del sujeto pasivo»

II. SENTENCIAS (Reseña)

❖ Fiscalidad indirecta

➔ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 IVA. 1º Asunto C-97/21. Sala Primera. ST.04.05.2023

Ponente: Thomas Von Danwitz

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 273 - Falta de expedición de un comprobante fiscal de caja - Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Artículo 50 - Principio non bis in idem - Acumulación de sanciones administrativas de carácter penal por un mismo hecho - Artículo 49, apartado 3 - Proporcionalidad de las penas - Artículo

* 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.





47 - Derecho a la tutela judicial efectiva - Alcance del control judicial de la ejecución provisional de una sanción»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los artículos 47, 49, apartado 3, y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

→ **Derecho de la Unión – Derecho búlgaro**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. 98, cuya actividad principal es la compra y reventa de bienes, como cigarrillos, explota a tal efecto un local comercial en Gotse Delchev (Bulgaria). El 9 de octubre de 2019, con ocasión de una inspección realizada en dicho local comercial, la Administración tributaria búlgara constató que MV - 98 no había registrado la venta de un paquete de cigarrillos, por un valor de 5,20 BGN (aproximadamente 2,60 euros), ni expedido el comprobante fiscal de caja correspondiente a dicha venta. En relación con ello, se levantó un acta de infracción administrativa por incumplimiento del artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA.

- La Administración tributaria, por una parte, de conformidad con el artículo 185 de la Ley del IVA, impuso una sanción pecuniaria a MV - 98 y, por otra parte, con arreglo al artículo 186 de esta misma Ley, adoptó una medida administrativa coercitiva consistente en el precintado del local en cuestión durante un período de 14 días. Mediante orden dictada en virtud del artículo 60 del Código de Procedimiento Administrativo se autorizó la ejecución provisional de esta medida, por considerar dicha Administración que esa ejecución provisional era indispensable para proteger los intereses del Estado y, en particular, los del Tesoro Público.

- MV-98 interpuso un recurso contra la medida de precintado ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que dicha medida era desproporcionada habida cuenta del valor insignificante de la venta imputada y del hecho de que se trataba de su primera infracción del artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 50 de la [Carta] en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual pueden acumularse contra una misma persona un procedimiento administrativo dirigido a adoptar una medida coercitiva y un procedimiento administrativo sancionador para la imposición de una sanción pecuniaria por hechos consistentes en no haber registrado la venta de bienes y no haberla hecho constar mediante la expedición de un justificante de venta?

* 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 caso de respuesta afirmativa a la anterior cuestión, ¿deben interpretarse entonces el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 52, apartado 1, de la [Carta] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual pueden acumularse contra una misma persona un procedimiento administrativo dirigido a adoptar una medida coercitiva y un procedimiento administrativo sancionador para la imposición de una sanción pecuniaria por hechos consistentes en no haber registrado la venta de bienes y no haberla hecho constar mediante la expedición de un justificante de venta, teniendo en cuenta que dicha normativa no impone al mismo tiempo a las autoridades encargadas de tramitar ambos procedimientos y a los tribunales la obligación de garantizar la aplicación efectiva del principio de proporcionalidad, con respecto a la gravedad global de todas las medidas acumuladas en relación con la gravedad de la infracción concreta?

2) Si se niega la aplicabilidad de los artículos 50 y 52, apartado 1, de la Carta al presente caso, ¿deben interpretarse entonces el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 49, apartado 3, de la [Carta] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como el artículo 186, apartado 1, de la [Ley del IVA] que, para una infracción consistente en no haber registrado la venta de bienes y no haberla hecho constar mediante la expedición de un justificante de venta, prevé, además de la imposición de una sanción pecuniaria con arreglo al artículo 185, apartado 2, de [la referida Ley], la adopción frente a la misma persona de una medida coercitiva consistente en el "precintado de los locales comerciales" durante un período máximo de 30 días?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 47, apartado 1, de la [Carta] en el sentido de que no se opone a las medidas introducidas por el legislador nacional para salvaguardar el interés a que se refiere el artículo 273 de la [Directiva del IVA], como la ejecución provisional de una medida administrativa coercitiva consistente en el "precintado de los locales comerciales" durante un período máximo de 30 días, con el fin de proteger un supuesto interés público, cuando la tutela judicial frente a estas medidas se limita a la apreciación de un interés privado equivalente en sentido contrario?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede imponerse a un contribuyente, por una misma infracción de una obligación tributaria y al término de procedimientos distintos y autónomos, una medida sancionadora pecuniaria y una medida de precintado de un local comercial, que pueden ser objeto de recurso ante tribunales diferentes, cuando dicha

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





normativa no asegure una coordinación de los procedimientos que permita reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de dichas medidas y no permita garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se corresponda a la gravedad de la infracción de que se trate.

👉 IVA. 2º Asunto C-114 /2022. Sala Décima. ST.25.05.2023.

Ponente: Irmantas Jarukaitis

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Derecho a deducción del IVA - Denegación - Denegación basada en la nulidad de la operación con arreglo al Derecho civil nacional»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 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 su versión modificada por Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

→ **Derecho de la Unión – Derecho Polaco**

→ LITIGIO PRINCIPAL

El 27 de octubre de 2015, M. Sp. z o.o. S.K.A. expidió una factura relativa a una cesión de marcas a favor de W. sujeta a IVA, que fue declarada y pagada por W. Mediante una resolución de 20 de octubre de 2017, la Agencia Tributaria cuestionó que W. tuviera derecho a la deducción que había efectuado del IVA consignado en esa factura, fundándose en el artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la Ley del IVA, argumentando que la cesión de marcas de que se trataba era nula, según el artículo 58, apartado 2, del Código civil, por ser contraria a los principios que rigen la convivencia social en el sentido de dicha disposición. La citada resolución fue confirmada mediante resolución de 11 de octubre de 2018 del Director de la Agencia Tributaria, el cual consideró, de todas formas, que la cesión de marcas en cuestión era un acto ficticio en el sentido del artículo 83 del Código civil. Interpuso un recurso contra esta última resolución ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato (Varsovia-, Polonia), que anuló dicha resolución mediante sentencia de 29 de mayo de 2019 por no haber aportado la Agencia Tributaria la prueba del carácter ficticio de la operación en cuestión.

El Director de la Agencia Tributaria interpuso recurso de casación contra la anterior sentencia ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Polonia), el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIÓN PREJUDICIA PLANTEADA

* 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.





«¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112[...], así como los principios de neutralidad y proporcionalidad, en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la [Ley del IVA], que priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA por la adquisición de un derecho (un bien) que las disposiciones del Derecho civil nacional consideran ficticia, con independencia de que se declare que el efecto pretendido por la operación fue obtener una ventaja fiscal cuya concesión era contraria a uno o a varios objetivos de [esa] Directiva y que el objetivo principal de la solución contractual adoptada era tal ventaja?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 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, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por el mero hecho de que una operación económica sujeta al impuesto se repute ficticia y viciada de nulidad sobre la base de las disposiciones del Derecho civil nacional, sin que sea necesario acreditar que concurren las circunstancias que permiten calificarla, en virtud del Derecho de la Unión, de operación ficticia o, si la referida operación se ha realizado efectivamente, que tiene su origen en un fraude del impuesto sobre el valor añadido o en un abuso del derecho.

👉 IVA. 3º Asunto C-365/22. Sala Octava. ST.17-05-2023

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Régimen del margen de beneficio - Artículo 311 - Concepto de "bienes de ocasión" - Vehículos al final de su vida útil vendidos para la extracción de sus piezas»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 311, apartado 1, punto 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

→ **Derecho de la Unión – Derecho belga**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Desde el 1 de octubre de 2013, «IT» está identificado a efectos del IVA por el desempeño de una actividad profesional de venta de vehículos de ocasión y de chatarra. En el marco de esta actividad, adquiere, en particular, vehículos que han

* 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.





causado baja, es decir, declarados siniestro total, a empresas de seguros y los revende a terceros como chatarra o «para la extracción de sus piezas».

DOS. En 2015, «IT» fue objeto de una inspección a raíz de la cual se emitió un documento de regularización por la infracción de las normas de deducción del IVA y del régimen del margen de beneficio. Sobre la base de las disposiciones nacionales que transponen los artículos 311 y 313 de la Directiva del IVA, la Administración tributaria decidió excluir del régimen del margen de beneficio las facturas en las que aparecía la expresión «automóviles vendidos para la extracción de sus piezas» y las correspondientes a chatarra.

«IT» interpuso un recurso judicial contra dicha resolución alegando, en particular en relación con la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), que los vehículos vendidos «para la extracción de sus piezas» tenían la naturaleza de «bienes de ocasión» en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA.

TRES. El Tribunal de Apelación de Lieja (Bélgica), mediante sentencia de 1 de marzo de 2019, desestimó las pretensiones de IT. Señaló que la sentencia de 18 de enero de 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), no tenía por objeto, como el presente asunto, vehículos revendidos «para la extracción de sus piezas» sin ninguna individualización de estas, sino piezas extraídas por el propio sujeto pasivo revendedor de vehículos al final de su vida útil y revendidas como tales por ese sujeto pasivo. A continuación, dicho órgano jurisdiccional consideró que procedía comprobar si los vehículos de que se trata en el litigio principal habían conservado las funcionalidades que poseían en estado nuevo, de manera que pudieran ser reutilizados directamente o previa reparación, y si, en consecuencia, podían calificarse de «bienes de ocasión» en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA.

IT interpuso recurso de casación, contra la sentencia dictada en apelación, ante el Tribunal de Casación (Bélgica), el órgano jurisdiccional remitente, que se pregunta si es correcta la interpretación del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA realizada por el órgano jurisdiccional de apelación.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que los automóviles al final de su vida útil adquiridos de una de las personas enumeradas en el artículo 314 de la Directiva por una empresa de venta de vehículos de ocasión y de chatarra al objeto de ser vendidos "para la extracción de sus piezas", sin que estas hayan sido separadas de ellos, constituyen bienes de ocasión a efectos de tal disposición?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

* 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 artículo 311, apartado 1, punto 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, debe interpretarse en el sentido de que los automóviles que están definitivamente al final de su vida útil y son adquiridos por una empresa de una de las personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva al objeto de ser vendidos «para la extracción de sus piezas», sin que estas hayan sido separadas de ellos, constituyen bienes de ocasión a efectos del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la citada Directiva, cuando, por un lado, aún contienen piezas que conservan las funcionalidades que poseían en estado nuevo, de manera que puedan ser reutilizadas directamente o previa reparación, y, por otro lado, ha quedado acreditado que dichos vehículos han permanecido en el ciclo económico que les era propio como consecuencia de esa reutilización de las piezas.

👉 IVA. 4º Asunto C-418/22. Sala Novena. ST.17.05.2023

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2006/112/CE - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) -Obligaciones de declaración y de pago del IVA - Artículo 273 - Sanciones previstas en caso de incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo - Principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA - Derecho a la deducción del IVA - Compatibilidad de las sanciones»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 62, punto 2, 63, 167, 206, 250 y 273 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), y de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

→ **Derecho de la Unión – Derecho belga**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Mediante escrito de 15 de mayo de 2018, CEZAM, una sociedad con domicilio social en Bélgica y que opera en el sector de la carpintería y del acristalamiento, interpuso un recurso ante Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo (Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, contra tres resoluciones de la Administración tributaria belga notificadas en enero y marzo de 2018, respectivamente, por las que se impusieron multas fiscales a esa sociedad.

DOS. Consta que CEZAM, a partir del mes de junio de 2013, no presentó declaraciones periódicas del IVA y que la Administración tributaria belga levantó, en primer lugar, un acta de liquidación correspondiente al año 2013 que notificó a CEZAM. Posteriormente, en agosto de 2016, se llevó a cabo un control de la contabilidad de esta. A falta de declaraciones periódicas del IVA correspondientes a los ejercicios de 2014 y 2015, la Administración tributaria belga practicó una liquidación de oficio con respecto a esos años. Por último, al comprobar, durante el año 2017, que CEZAM no había presentado todas las declaraciones periódicas

* 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.





exigidas y que no había abonado el IVA adeudado, la Administración tributaria belga adoptó, en 2018, las tres resoluciones mencionadas en el apartado 15 de la presente sentencia.

CEZAM justifica la falta de declaraciones por el hecho de que la Administración tributaria belga le denegara un plan de aplazamiento del pago de las deudas de IVA. Impugna, en particular, el importe de las multas, equivalente al 20 % del importe del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible. Sostiene que, a efectos del cálculo de las multas, dicha Administración debería haber tenido en cuenta el importe del IVA que realmente debía abonarse, es decir, el importe tras la imputación del IVA deducible. Según ella, el planteamiento seguido en el caso de autos por dicha Administración vulnera el derecho a deducir el IVA soportado y el principio de neutralidad fiscal.

CEZAM invoca las sentencias de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), y de 8 de mayo de 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), y sostiene, en particular, que el principio de proporcionalidad obliga a los Estados miembros a no aplicar una multa por un importe igual al IVA deducible, puesto que tal multa vaciaría de contenido el derecho a deducción.

TRES. El Estado belga sostiene que la solución adoptada en la sentencia de 8 de mayo de 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), no puede extrapolarse al litigio del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, ya que dicha sentencia se refería a una situación en la que, pese a la inexistencia de operaciones sujetas al impuesto, se emitieron facturas que mencionaban el IVA. El emisor de estas pagó el IVA y eliminó cualquier riesgo de pérdida de ingresos fiscales. En tal situación, el principio de proporcionalidad y el artículo 203 de la Directiva 2006/112, según el cual se adeuda el IVA que se menciona en una factura, se oponen a la imposición de una multa equivalente al 100 % del IVA indebidamente deducido.

En el caso de autos, el Estado belga sostiene que CEZAM fue sancionada por el incumplimiento de la obligación de declarar y de pagar el IVA, obligación que es esencial para el funcionamiento del sistema del IVA en el que el sujeto pasivo actúa como recaudador del impuesto. Alega que, al no abonar el IVA percibido de sus clientes, CEZAM se benefició de una ventaja en perjuicio del Tesoro Público. Además, las multas solo ascienden al 20 % del importe del IVA que debería haberse pagado. A este respecto, señala que el derecho a deducción es una facultad que el sujeto pasivo puede ejercer mediante la inclusión del IVA deducible en sus declaraciones periódicas.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) Los artículos 62, [punto 2], 63, 167, 206, 250 y 273 de la Directiva 2006/112[...] y el principio de proporcionalidad, tal como ha sido interpretado, en particular, en la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 2019 *EN.SA.* [(C-712/17, EU:C:2019:374)], en relación con el principio de neutralidad, ¿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.





oponen a una normativa nacional como el artículo 70, [apartado 1,] del Código del IVA y el artículo 1 y la rúbrica V del cuadro G que figura en el anexo al [Real Decreto n.º 41], en virtud de la cual, en caso de comprobarse inexactitudes durante el control de la contabilidad en cuanto a su contenido, para sancionar operaciones sujetas al impuesto que no han sido incluidas, total o parcialmente, y por un importe superior a 1 250 euros, la infracción se sanciona con una multa a tanto alzado reducida equivalente al 20 % del impuesto devengado, sin que pueda descontarse, a efectos del cálculo de dicha multa, el impuesto soportado que, por no haber sido presentada la declaración, no haya sido deducido, y cuando con arreglo al [artículo 1, párrafo segundo], del Real Decreto n.º 41, la escala de reducción prevista en los cuadros A a J que figuran en el anexo de dicho Real Decreto únicamente es aplicable si las infracciones sancionadas se han cometido sin la intención de eludir o de permitir la elusión del impuesto?

2) ¿Influye en la respuesta a la cuestión anterior el hecho de que el sujeto pasivo haya pagado voluntariamente o no la cuota del impuesto exigible a raíz de la inspección con el fin de regularizar la insuficiencia en el pago del impuesto y, por lo tanto, de alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de la obligación de declarar e ingresar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) al Tesoro Público se sanciona con una multa a tanto alzado del 20 % del importe del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente en relación con el carácter proporcionado de la multa impuesta en el litigio principal.

👉 IVA. 5º Asunto C-516/21. Sala Cuarta. ST.04.05.2023

Ponente: Octavia Spineanu-Matei

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2006/112/CE - Artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c) - Excepciones a la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra l) - Arrendamiento de herramientas y de maquinaria de instalación fija en el marco del arrendamiento de un edificio agrícola»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), 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»).

* 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.





→ **Derecho de la Unión** – Derecho alemán

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Durante los años 2010 a 2014, «Y» alquiló, en el marco de un contrato de arrendamiento rústico, un edificio con herramientas y maquinaria de instalación fija destinado a la cría de pavos. Según el órgano jurisdiccional remitente, esas herramientas y esa maquinaria incluían, en particular, un transportador industrial en espiral, que servía para alimentar a los pavos, así como un sistema de calefacción, de ventilación y de alumbrado que mantenía una temperatura y una luminosidad adaptadas a la fase de crecimiento de estos que garantizaba las condiciones de cría necesarias hasta su madurez para el sacrificio en el plazo previsto. Dichas herramientas y maquinaria estaban especialmente adaptadas al uso del edificio como nave de cría de tales aves de corral.

Según lo dispuesto en el contrato de arrendamiento rústico, «Y» percibía una retribución única por la puesta a disposición del edificio de cría y de las herramientas y la maquinaria. Y consideró que la totalidad de su prestación de arrendamiento estaba exenta de IVA. Sin embargo, la Administración tributaria consideró que el arrendamiento de las herramientas y la maquinaria en cuestión no estaba exento de IVA y que la retribución única acordada, que correspondía, en un 20 %, al arrendamiento de la maquinaria y las herramientas, debía estar en esa medida sujeta al IVA. Esa Administración giró liquidaciones complementarias correspondientes a los ejercicios en cuestión.

DOS. El Tribunal de lo Tributario (Alemania), basándose tanto en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como en la del Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania), estimó el recurso interpuesto por «Y» contra esas liquidaciones, al considerar que la prestación de arrendamiento controvertida debía estar totalmente exenta. En efecto, según ese tribunal, la puesta a disposición de herramientas y maquinaria constituía una prestación accesoria a la puesta a disposición del edificio de cría y debía estar exenta del mismo modo que ella. La Administración tributaria interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿La sujeción al impuesto del arrendamiento de herramientas y maquinaria de instalación fija, prevista en el artículo 135, apartado 2, [párrafo primero], letra c), de la Directiva [del IVA] comprende

- únicamente el arrendamiento (independiente) aislado de ese tipo de herramientas y maquinaria, o también
- el arrendamiento de ese tipo de herramientas y maquinaria, que está exento con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra I), de la Directiva [del IVA] en virtud del

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





arrendamiento rústico de edificios concertado entre las mismas partes contratantes (al constituir una prestación accesoria del mismo)?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), 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 no se aplica al arrendamiento de herramientas y maquinaria de instalación fija cuando ese arrendamiento constituye una prestación accesoria a una prestación principal de arrendamiento de un edificio, realizada en el marco de un contrato de arrendamiento celebrado entre las mismas partes y exenta en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de esa Directiva, y tales prestaciones forman una prestación económica única.

👉 IVA. 6º Asunto C-620/21. Sala Séptima-ST.11.05.2023

Ponente: María Lourdes Arastey Sahún

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2006/112/CE - Artículo 132, apartado 1, letra g) - Exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, realizadas por organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social - Prestaciones de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo en un Estado miembro distinto del Estado en que está establecido el prestador del servicio - Apreciación de la naturaleza de las prestaciones y del requisito de organismo al que se reconoce su carácter social - Determinación del Derecho nacional aplicable - Concepto de "Estado miembro de que se trate"»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), 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 su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

→ **Derecho de la Unión – Derecho búlgaro**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. «**MT**» es una sociedad de responsabilidad limitada establecida en el territorio de la República de Bulgaria. Esta sociedad está registrada a efectos del IVA en dicho Estado miembro desde el 24 de junio de 2014. Por otra parte, está inscrita en la Agencia de Asistencia Social, como proveedor de servicios sociales y dispone de certificados de registro para la asistencia personal, para la asistencia social y para la asistencia a domicilio de personas de edad avanzada.

* 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.





Los destinatarios de las prestaciones de servicios realizadas por «**MT**» son personas mayores residentes en Alemania y en Austria. Con arreglo a los contratos celebrados entre dicha sociedad y sus clientes, los servicios prestados consisten en proporcionar cuidados a la persona y en la prestación de servicios de asistencia a domicilio. Las diferentes obligaciones del proveedor se describen detalladamente en un cuestionario adjunto a dichos contratos, elaborado por una agencia registrada en Alemania o en Austria, que se encarga de encontrar clientes y de orientarlos hacia dicha sociedad. Estas obligaciones incluyen el acompañamiento y la asistencia domiciliaria a las personas de edad avanzada que sufran problemas de salud.

DOS. En el marco de un procedimiento de inspección tramitado por las autoridades tributarias búlgaras en relación con el período comprendido entre el 24 de junio de 2014 y el 31 de diciembre de 2015, dichas autoridades consideraron que, dado que las prestaciones de servicios realizadas por «**MT**» se habían realizado materialmente en los territorios de la República Federal de Alemania y de la República de Austria, para poder acogerse a la exención del IVA, en virtud del artículo 40, punto 1, de la ZDDS, dicha sociedad **debía aportar pruebas** acreditativas del carácter social, con arreglo a las legislaciones alemana y austriaca, de las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de dichos Estados miembros durante ese período.

Las autoridades tributarias búlgaras, tras comprobar que «**MT**» no había presentado tales pruebas, practicaron una liquidación a dicha sociedad el 4 de octubre de 2018 por la que se establecía una deuda de IVA por el referido período. Esa liquidación fue confirmada por el Direktor. «**MT**» interpuso recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse (Bulgaria) con objeto de impugnar la liquidación mencionada en el apartado anterior. Dicho órgano jurisdiccional redujo el importe de la deuda establecida en la referida liquidación, a la vez que confirmaba el resto de la liquidación. En este contexto, tras constatar que el artículo 40, apartado 1, de la ZDDS había transpuesto el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, el mencionado órgano jurisdiccional [Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse (Bulgaria)] confirmó la falta de carácter social de los servicios prestados por esa sociedad en los territorios de la República Federal de Alemania y de la República de Austria debido a que dicha sociedad no había aportado documentos oficiales expedidos por las autoridades competentes de esos Estados miembros que acreditaran tal carácter.

La sentencia dictada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse fue objeto de dos recursos de casación interpuestos, respectivamente, por el Direktor y por «**MT**» ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Bulgaria).

→ 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) ¿Permite la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA que una sociedad mercantil, registrada como proveedor de servicios sociales en un Estado miembro (en este caso, [la República de] Bulgaria), se ampare en dicha disposición para invocar la exención fiscal de los servicios sociales que presta a personas físicas nacionales de otros Estados miembros en el territorio de esos Estados? ¿Es relevante para la respuesta a esta cuestión el hecho de que los destinatarios de los servicios hayan sido proporcionados al proveedor por sociedades mercantiles intermediarias registradas en los Estados miembros en los que se prestan los servicios?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿conforme a qué criterios y con arreglo a qué Derecho -el búlgaro o el austriaco y el alemán- debe apreciarse, a la hora de interpretar y aplicar la disposición del Derecho de la Unión antes citada, si la sociedad inspeccionada tiene reconocido "su carácter social" y se considera acreditado que se trata de prestaciones de servicios "directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social?"

3) Según esta interpretación, ¿basta con que una sociedad mercantil esté registrada como proveedora de servicios sociales, tal y como se definen estos en el Derecho nacional, para considerar que dicha sociedad constituye un organismo "al que el Estado miembro de que se trate recono[ce] su carácter social"?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 132, apartado 1, letra g), 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 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que por un lado, las prestaciones de servicios sociales realizadas a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que el prestador del servicio tenga la sede de su actividad económica pueden estar exentas con arreglo a dicha disposición y que, por otro lado, carece de pertinencia a este respecto que dicho prestador haya recurrido a una sociedad establecida en ese otro Estado miembro para contactar con sus clientes.

2) El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, debe interpretarse en el sentido de que cuando una sociedad realiza prestaciones de servicios sociales a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que esa sociedad tenga la sede de su actividad económica, la naturaleza de tales prestaciones y las características de la referida sociedad a efectos de determinar si esas prestaciones están comprendidas en el concepto de «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social [...] realizadas por [un organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, deben examinarse de conformidad

* 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.





con el Derecho, que transpone la Directiva 2006/112, en su versión modificada, del Estado miembro en el que dicha sociedad tenga la sede de su actividad económica.

3) El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que una sociedad que realiza prestaciones de servicios sociales esté inscrita en un organismo público del Estado miembro de imposición como prestador de servicios sociales conforme a la normativa de ese Estado miembro bastará para considerar que esa sociedad está comprendida en el concepto de «[organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, solo cuando tal inscripción esté supeditada a la comprobación previa por las autoridades nacionales competentes del carácter social de esa sociedad a efectos de la referida disposición.

→ Impuestos Especiales (IES)

👉 IES. Asunto C-105/22. Sala Octava. ST.12.052023

Ponente: Niilo Jääskinen

«Procedimiento prejudicial - Libre circulación de mercancías - Disposiciones fiscales - Artículo 110 TFUE - Impuestos especiales - Exportación de un vehículo matriculado en un Estado miembro hacia un país del Espacio Económico Europeo (EEE) - Denegación de la devolución del impuesto especial pagado por el referido vehículo por un importe proporcional al período de utilización de este en el territorio del Estado miembro de matriculación - Principios de percepción única de los impuestos especiales y de proporcionalidad»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 56 TFUE, del principio de percepción única de los impuestos especiales y del principio de proporcionalidad.

→ **Derecho de la Unión – Derecho polaco**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Mediante solicitud de 5 de marzo de 2019, el recurrente en el litigio principal, un comerciante, solicitó al Director de la Administración Tributaria, Polonia (en lo sucesivo, «Director») la devolución de un impuesto especial por la exportación, el 7 de marzo de 2018, de un vehículo privado a Noruega. En ese contexto, ha quedado acreditado que el recurrente en el litigio principal había presentado una declaración de impuestos especiales relativa a la adquisición intracomunitaria del referido vehículo privado y había pagado el correspondiente impuesto especial.

DOS. Mediante resolución de 29 de abril de 2019, el Director denegó la citada devolución al considerar que el recurrente en el litigio principal no cumplía el requisito relativo a que el vehículo afectado no debía estar matriculado en el territorio nacional. En efecto, el referido vehículo había sido matriculado

* 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.





provisionalmente de oficio, tras la solicitud de matriculación del mismo, en ese territorio el 9 de agosto de 2017, con arreglo a las disposiciones nacionales relativas a la circulación por carretera de vehículos a motor. A este respecto, el Director consideró que la fecha de matriculación de un vehículo correspondía a su matriculación temporal de oficio, que forma parte del proceso de matriculación cuyo objeto es la admisión permanente de ese vehículo para la circulación en dicho territorio.

TRES. Mediante resolución de 13 de agosto de 2019, la recurrida en el litigio principal ratificó la decisión del Director. El recurrente en el litigio principal interpuso recurso contra esa resolución ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia (Polonia). Ese órgano jurisdiccional desestimó el recurso al considerar que no procedía devolver al recurrente en el litigio principal el impuesto especial a raíz de la exportación del vehículo de que se trata, ya que, en el supuesto examinado, no se cumplían todos los requisitos previstos en el artículo 107, apartado 1, de la Ley de Impuestos Especiales y en particular el relativo a que el referido vehículo no estuviese matriculado en el territorio nacional.

El recurrente en el litigio principal interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Deben interpretarse el artículo 56 [TFUE] y el principio según el cual, en cuanto impuestos sobre el consumo efectivo, los impuestos especiales deben cobrarse una sola vez, así como el principio de proporcionalidad, en el sentido de que se oponen a la aplicación de una disposición nacional como el artículo 107, apartado 1, de la [Ley de Impuestos Especiales] en la medida en que impide la devolución al sujeto pasivo del impuesto especial, en concepto de exportación de un vehículo privado matriculado, calculado proporcionalmente al período en el que dicho vehículo fue usado en el territorio nacional?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El Derecho primario de la Unión, en particular el artículo 110 TFUE, párrafo primero, así como los principios de percepción única de los impuestos especiales y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que no establezca, cuando un vehículo privado matriculado en el Estado miembro de que se trate sea exportado, la devolución del impuesto especial pagado por el referido vehículo en dicho Estado miembro por un importe proporcional al período de utilización del vehículo en el territorio de ese Estado miembro.

* 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.





❖ Imposición directa.

→ Impuesto sobre Sociedades (IS)

👉 IES. Asuntos C-407/22 y C-408/22. Sala Primera. ST.11.05.2022

Ponente: Thomas von Danwitz

«Procedimiento prejudicial - Artículo 49 TFUE - Libertad de establecimiento - Impuestos sobre sociedades - Tributación en grupo ("intégration fiscale" francesa) - Exención de los dividendos distribuidos por las filiales pertenecientes al grupo fiscal consolidado - Sociedad matriz residente - Vínculos de capital con sociedades residentes y no residentes sin constitución de un grupo fiscal consolidado - Exención de los dividendos distribuidos por filiales no residentes - Gastos y cargas no deducibles relativos a la participación - Falta de neutralización de la integración de tales gastos y cargas»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 49 TFUE

→ Derecho francés

→ LITIGIO PRINCIPAL

▪ **Asunto C-407/22**

- MANITOU BF percibió, durante el ejercicio 2011, dividendos procedentes de filiales establecidas en Estados miembros distintos de Francia a las que sometió al régimen de sociedades matrices previsto en los artículos 145 y 216 del CGI. De conformidad con el artículo 216, apartado I, dedujo esos dividendos de su beneficio neto, excepto una parte proporcional de gastos y cargas, fijados de forma uniforme en el 5 % del importe de los dividendos percibidos. Mediante reclamación de 24 de diciembre de 2014, MANITOU BF solicitó la devolución de la parte de la cuota inicial del impuesto sobre sociedades, con que había sido gravada en relación con el ejercicio fiscal cerrado en 2011, correspondiente a la integración de esa parte proporcional en su resultado fiscal, alegando que esa integración se había llevado a cabo aplicando disposiciones nacionales que vulneraban la libertad de establecimiento [la reclamación fue desestimada].

- Tras la desestimación de su reclamación por la Administración tributaria, MANITOU BF interpuso un recurso contra esta resolución, que fue desestimado mediante sentencia de 26 de septiembre de 2017 por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, (Francia). Con sentencia de 27 de mayo de 2021, el Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versailles (Francia) revocó la sentencia dictada en primera instancia y concedió a MANITOU BF la restitución de las cantidades reclamadas, al considerar que el artículo 223 B del CGI.

«vulneraba la libertad de establecimiento en la medida en que no preveía la posibilidad de que una sociedad matriz neutralizara la parte proporcional 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.





gastos y cargas integrada por los ingresos procedentes de participaciones de filiales establecidas en un Estado miembro distinto de Francia que cumplieran los criterios para acogerse al régimen de consolidación fiscal definido en dicho artículo. A este respecto, este órgano jurisdiccional consideró irrelevante el hecho de que esta sociedad matriz no hubiera constituido un grupo en consolidación fiscal en Francia, pese a poseer filiales en dicho Estado miembro que podían acogerse a tal régimen»

- Al estimar que dicho órgano jurisdiccional [Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versailles (Francia)] había considerado erróneamente que el artículo 223 B del CGI menoscababa esta libertad, el Ministro de Economía, Hacienda y Recuperación interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, (Francia), órgano jurisdiccional remitente.

▪Asunto C-408/22

- Bricolage Investissement France, que pertenece en su totalidad a Groupe Adeo, percibió en 2012 dividendos de una filial polaca que posee integralmente. Bricolage Investissement France sometió estos dividendos, a efectos de la determinación del impuesto sobre sociedades adeudado por el ejercicio fiscal cerrado en 2012, al régimen de sociedades matrices previsto en los artículos 145 y 216 del CGI. De conformidad con el artículo 216, apartado I, de ese Código, dedujo el importe de esos dividendos de su beneficio neto, excepto la parte proporcional de gastos y cargas fijados de forma uniforme en un 5 % del importe de los dividendos percibidos. Mediante una reclamación posterior, Bricolage Investissement France solicitó a la Administración tributaria poder acogerse a la deducción de la totalidad de los dividendos percibidos de su filial polaca, sin integración de esa parte proporcional.

- Tras ser desestimada dicha pretensión, Bricolage Investissement France solicitó al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil que le eximiera del pago de una cantidad de 633.352 euros en concepto del impuesto sobre sociedades y de las contribuciones adicionales a dicho impuesto que esa sociedad había pagado en relación con el ejercicio fiscal 2012. Mediante sentencia de 10 de octubre de 2019, dicho órgano jurisdiccional desestimó su solicitud.

- Con sentencia de 19 de octubre de 2021, el Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versailles, al conocer del recurso de apelación interpuesto por Bricolage Investissement France, anuló la anterior sentencia y concedió a esta sociedad la exención de dichas contribuciones por el importe de la neutralización de la parte proporcional de gastos y cargas que había integrado en su beneficio, sobre la base de las consideraciones ya mencionadas en el apartado 8 de la presente sentencia.

* 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 Ministro de Economía, Hacienda y Recuperación interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente (Consejo de Estado)

Habida cuenta de las consideraciones formuladas por el Tribunal de Justicia en la citada sentencia, el Consejo de Estado decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial, con tenor idéntico para los asuntos C-407/22 y C-408/22:

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿El artículo 49 [TFUE] se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual una sociedad matriz que realiza la consolidación se beneficia de la neutralización de la integración de la parte proporcional de gastos y cargas por los dividendos percibidos por ella de las sociedades residentes que forman parte de la consolidación y, para dar cumplimiento a la sentencia [Groupe Steria], por los dividendos percibidos por ella de filiales establecidas en otro Estado miembro que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación, mientras que dicha neutralización es denegada a una sociedad matriz residente que, pese a mantener vínculos de capital con otras entidades residentes que permiten constituir un grupo en consolidación fiscal, no ha optado por pertenecer a tal grupo, respecto de los dividendos que percibe tanto de filiales residentes como de filiales establecidas en otros Estados miembros que cumplen los restantes criterios para acogerse al régimen distintos de la residencia?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual

- una sociedad matriz residente que haya optado por una consolidación fiscal con sociedades residentes puede beneficiarse de la neutralización de la integración de una parte proporcional de los gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de sus filiales situadas en otros Estados miembros que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación fiscal,
- mientras que se deniega dicha neutralización a una sociedad matriz residente que no haya optado por dicha consolidación fiscal a pesar de la existencia de vínculos de capital con otras sociedades residentes que lo permiten.

* 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.



MONUMENTO A JACINTO BENAVENTE



Situado en la cabecera de los jardines del Parterre, se inauguró en 1962 y es una alegoría del Teatro en honor de don Jacinto Benavente, Premio Nobel de Literatura en 1922.

Autor: [Kieran Lynam](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution 2.0 Generic](#)

V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (M^o. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA)

MARZO-ABRIL, 2023

A) MARZO

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

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

✓ IRPF. Consulta Vinculante V0712-23 (23.03.2023)

■ **El consultante expone que:** es perceptora de pensión de jubilación y complemento de pensión contributiva para la reducción de la brecha de género.

■ **El consultante pregunta:** ¿Cómo tributarán en IRPF las percepciones expuestas?

■ **Contestación:** En este caso, el complemento objeto de consulta lo percibe el contribuyente en base a lo establecido en la nueva redacción del artículo 60 del TRLSS dada por el apartado Uno del artículo 1 del Real Decreto-ley 3/2021, que entró en vigor en 4 de febrero de 2021 -dicha redacción ha estado vigente hasta el 17 de marzo de 2023, ya que a partir de dicha fecha la redacción del artículo 60 del TRLGSS se ha visto modificada por Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones (BOE de 17 de marzo de 2023)-.

De acuerdo con el apartado 3 del citado artículo 60 del TRLSS, el complemento de pensiones contributivas para la reducción de la brecha de género tendrá a todos los efectos naturaleza jurídica de pensión pública contributiva.

En este sentido, el artículo 17.2.a) 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 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las siguientes prestaciones:

"1^a Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los





regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 7 de esta Ley.

(...).".

Por tanto, tanto la pensión de jubilación como el complemento de pensión contributiva para la reducción de la brecha de género que percibe el contribuyente, tienen la calificación fiscal de rendimientos de trabajo, en virtud de lo establecido en dicho precepto.

En consecuencia, tanto la pensión de jubilación percibida por el contribuyente que determina el derecho a la percepción de dicho complemento, como el propio complemento de pensión contributiva para la reducción de la brecha de género que percibe el contribuyente, están sujetos a tributación en el impuesto, y, por tanto, a su sistema de retenciones, tanto en lo que se refiere al abono de los atrasos por las diferencias producidas que puedan existir a favor del contribuyente, como en lo que se refiere al abono de su prestación periódica, y sin que respecto al complemento de pensión contributiva para la reducción de la brecha de género que perciba el contribuyente, resulte de aplicación la exención establecida en el artículo 7.h) de la LIRPF.

1.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

✓ IS. Consulta Vinculante V0764-23 (29.03.2023)

■ **La consultante expone que:** es una sociedad de responsabilidad limitada que va a desarrollar la actividad de venta de prendas de vestir al por menor. Para el desempeño de esta actividad, tiene previsto alquilar un local comercial mediante contrato de arrendamiento firmado por un plazo de cinco años, no prorrogable. Como arrendataria, la entidad consultante S asumirá íntegramente el coste de las inversiones y de los gastos de acondicionamiento que realizará en dicho local, consistentes en instalaciones técnicas, mobiliario, equipos informáticos, etc.

■ **La consultante manifiesta que:** dichos gastos se esperan recuperar con los ingresos futuros de la actividad económica y se contabilizarán como activo material amortizable, contable y fiscalmente. Una parte de estas inversiones, identificadas y contabilizadas separadamente del resto, quedarán definitiva e irremediamente incorporadas al local arrendado de manera permanente. Las inversiones que, según la entidad, constituirán activos no separables por su naturaleza son:

- Instalación de aire acondicionado del local arrendado (excluida la propia máquina de aire acondicionado).
- Instalaciones eléctricas (excluidos los focos y las lámparas de techo).
- Trabajos de pinturas de paredes del local arrendado.
- Instalación de suelo tipo parqué.





- Trabajos de tabiquería y separación del espacio del local arrendado.
- Instalación de sanitarios y cerámica en el lavabo del local arrendado.

Estos activos en concreto se podrán recuperar mediante su utilización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda y que será la duración del contrato de arrendamiento del local comercial.

■ **La consultante pregunta:** ¿Cuál será el coeficiente lineal máximo para aplicar para el cálculo de las amortizaciones fiscales correspondientes al activo que queda definitivamente incorporado al local arrendado? ¿Es posible supeditar los años de amortización de este activo a los cinco años de duración del contrato de arrendamiento y conforme a su vida útil?

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

Por su parte, el artículo 11 de la LIS señala que: [...]

En primer lugar, es necesario señalar que la LIS no contiene una definición de inmovilizado, por lo que debe acudir a las definiciones contenidas en la normativa contable. El Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su quinta parte, definiciones y relaciones contables, define el activo no corriente como los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa. Por su parte, el apartado 4 del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la Primera Parte del PGC, define como activo los "bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro".

Más particularmente, siguiendo lo dispuesto en la letra h) de la Norma de Registro y Valoración 3ª del PGC: [...]

En el supuesto concreto planteado, la consultante manifiesta que va a realizar obras de acondicionamiento en el local arrendado en el que desarrollará su actividad económica. Además, afirma que el contrato de arrendamiento tendrá una duración de 5 años, no prorrogables. Dada la escasa información aportada al respecto, la presente contestación parte de la consideración de que el contrato de arrendamiento suscrito es un contrato de arrendamiento operativo, atendiendo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 8ª del PGC.

En caso de que tales obras de acondicionamiento no cumplieran la definición de activo, se calificarían como gastos del ejercicio y, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, anteriormente transcritos, dichos gastos se integrarían en la base imponible del período impositivo correspondiente al año de su devengo.

En el supuesto concreto planteado, el consultante manifiesta que determinadas inversiones realizadas en el local no son susceptibles de ser identificadas ni





contabilizadas separadamente, por lo que quedarán definitivamente incorporadas al local arrendado. Asimismo, en la consulta se indica que la vida económica de dichas inversiones coincide con el período de arrendamiento del local (5años).

Por tanto, aquellas inversiones que no son separables del activo arrendado y cumplen la definición de activo, deberán activarse como "inmovilizado material" y amortizarse, contablemente, en función de su vida útil, que será la duración del contrato de arrendamiento cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo, de forma que se produzca una adecuada correlación entre ingresos y gastos.

En el ámbito fiscal, el artículo 12 de la LIS establece que: [...]

De acuerdo con este precepto, la amortización será deducible cuando corresponda a la depreciación efectiva del elemento, lo que podría determinarse por cualquiera de los cinco procedimientos señalados en el artículo transcrito. No obstante, si el elemento objeto de consulta fueran edificios, mobiliario o enseres, los métodos definidos en las letras b) y c) del artículo 12.1 de la LIS no serán aplicables al mismo.

Por último, cabe señalar que todo gasto contable será deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

1.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA. Consulta General 0013 (08.03.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil que adquirió en 2015 de otra entidad mercantil, mediante una dación en pago parcial de una deuda existente entre ambas partes, las cuatro quintas partes en proindiviso de varias fincas rústicas para destinarlas a la ejecución de una promoción inmobiliaria.

■ **La consultante manifiesta que:** finalmente, las fincas se destinaron a una actividad agrícola acogida al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido. En dicha transmisión se consideró aplicable la exención prevista en el artículo 20. Uno.20º de la Ley 37/1992 y se procedió a su renuncia y aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo del Impuesto previsto en el artículo 84. Uno.2º.e), segundo guion, de dicha Ley.

■ **La consultante pregunta:** ¿fue correcto dicho tratamiento de la operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido?

■ **Contestación:** 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre),





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

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [...]

En consecuencia, la entidad transmitente y la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la adquisición de los terrenos objeto de consulta, el artículo 20. Uno.20º de la Ley del Impuesto establece la exención de las siguientes operaciones: [...]

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, número V1546-18, que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).
- b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.
- c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

3.- En cada uno de los supuestos señalados en el número anterior de esta contestación la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20. Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos



susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha de entender que "el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...).".

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la contestación vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que "un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).".





Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior.

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20 de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

A estos efectos, debe señalarse que del escrito de consulta y, a falta de otros medios de prueba, no parece deducirse que dichos terrenos hubieran sido anteriormente objeto de urbanización y que, por tanto, requiriesen de una nueva





urbanización para obtener la condición de edificables en los términos previstos en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20.

3º Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20. Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según parece deducirse de la información aportada por la consultante, las fincas que se adquirieron en proindiviso en 2015 tenían la condición de fincas rústicas no incursas en curso de urbanización por lo que, en estas circunstancias, dicha entrega se encontraría sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, si la entrega de los terrenos se encontrase exenta según lo dispuesto en los apartados anteriores de esta contestación, debe señalarse que el artículo 20. Dos de la Ley 37/1992 establece que: [...]

El desarrollo reglamentario de este precepto se contempla en el artículo 8, apartado 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que declara lo siguiente: [...]

Por lo tanto, si la entrega objeto de consulta se encontrase exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido por resultarle de aplicación la exención prevista en el artículo 20. Uno.20º de la Ley del Impuesto en los términos expuestos en los apartados anteriores de esta contestación, podría renunciarse a dicha exención siempre que se cumpliesen los requisitos previstos en el artículo 20. Dos de la Ley y 8 del Reglamento del Impuesto.

Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de que se renunciase a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20. Dos de la Ley 37/1992, sería de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, que dispone: [...]

En este sentido, el artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en relación con la aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo, lo siguiente: [...]

En el caso de inversión del sujeto pasivo el transmitente del inmueble no repercutirá en factura cantidad alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo incluir en la misma la mención "inversión del sujeto pasivo"





como prevé el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

En conclusión, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20, apartado dos de la Ley 37/1992 y en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, la transmisión del inmueble estará sujeta y no exenta del Impuesto, siendo el sujeto pasivo del Impuesto el empresario o profesional adquirente, en la medida que el citado terreno se fuese a afectar a la actividad empresarial del mismo.

5.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Calificador Inmobiliario", creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

✓ IRPF. Consulta Vinculante VO729-23 (27.03.2023)

■ **El consultante expone que:** en enero de 2023 se ha dictado auto judicial que pone fin a un incidente de tasación de costas de un litigio que me enfrentó con el Ayuntamiento de XXX, mi empleador. El auto, no recurrible, determina la firmeza





de la tasación de las costas que he sido condenado a abonar, y que ascienden a 5.739,93 euros. En dicho proceso ha abonado varias cantidades por presentar recursos que han sido desestimados.

■ **El consultante manifiesta que:** El contencioso con su empleador estaba motivado por la denegación de la compatibilidad del consultante (policía local) para ejercer la asistencia letrada a su hermano en un procedimiento judicial contra el mismo ayuntamiento.

■ **El consultante pregunta:** Incidencia en el IRPF de la condena al pago de las costas y de los depósitos correspondientes a la interposición de los recursos desestimados.

■ **Contestación:**

Cuestiona el consultante, respecto a los depósitos que ha perdido por la desestimación de los recursos interpuestos, su posible incidencia en la liquidación del IRPF, incidencia que en el presente caso (ámbito ajeno al ejercicio de una actividad económica) vendrá determinada por su consideración, o no, como pérdida patrimonial, lo que se reconduce a si nos encontramos ante una pérdida computable como tal en la liquidación del impuesto o debida al consumo —en el sentido ya indicado anteriormente de gasto de aplicación de renta al consumo del contribuyente—.

Pues bien, vista la regulación del depósito para recurrir, donde se establece su pérdida cuando "el órgano jurisdiccional inadmita el recurso o la demanda, o confirme la resolución recurrida", cabe afirmar que esta pérdida no se corresponde con un gasto de aplicación de renta al consumo del contribuyente, por lo que al tratarse de una pérdida no debida al consumo su importe sí tiene incidencia en la liquidación del IRPF como pérdida patrimonial.

Finalmente, en cuanto a la integración de estas pérdidas (la correspondiente a la condena en costas y la correspondiente a la pérdida del depósito para recurrir) en la liquidación del impuesto, procede concluir —teniendo en cuenta su consideración como renta general, conforme a lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley del Impuesto— que será en la base imponible general donde proceda realizarla, en la forma y con los límites establecidos en el artículo 48 de la citada ley, esto es: [...]

2.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. Consulta Vinculante VO498-23 (02.03.2023)**

■ **La consultante expone que:** es una persona física cuyo padre ejercía la actividad de abogado.

■ **La consultante manifiesta que:** su padre falleció teniendo pendientes de cobro algunas remuneraciones por costas procesales sujetas al Impuesto sobre el Valor





Añadido.

■ **La consultante pregunta:** ¿tiene que presentar autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se cobren dichas cuantías y sujeto pasivo de las mismas?

■ **Contestación:**

- En consecuencia, el fallecido tenía la condición de empresario o profesional y estaban sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realizaba en el territorio de aplicación del Impuesto.

- Por lo tanto, el devengo del Impuesto en los servicios de abogacía prestados por el causante se habría producido cuando los mismos se hubieran prestado o, en su caso, cuando se hubiesen producido pagos anticipados por los mismos.

- Por consiguiente y por lo que al objeto de la consulta se refiere, el plazo para repercutir el Impuesto mediante la expedición de la oportuna factura fue de un año contado desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente a las operaciones gravadas.

Este plazo de caducidad del derecho al traslado por parte del sujeto pasivo de la cuota tributaria al destinatario de la operación ha de interpretarse, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, entre otras, en sus sentencias de 5 de diciembre de 2011 y 18 de marzo de 2009, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique.

-No obstante, lo anterior, en el supuesto de que el destinatario de las operaciones no estuviera obligado a soportar la repercusión, por haber caducado el derecho a repercutir el mismo, no se impide que aquel pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto. En este sentido, señala el Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 18 de marzo de 2009, lo siguiente: [...]

- En consecuencia, con los indicados preceptos, serán los herederos o, en su caso, la herencia yacente, a través de su representante, quienes deberán declarar y liquidar el Impuesto en la declaración trimestral correspondiente a la fecha del devengo de todas las operaciones que se hubieran realizado en ese trimestre natural. Igualmente, en caso de que fuera necesario, deberán expedir las correspondientes facturas conforme a lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

2.3. IMPUESTOS ESPECIALES (IES)

✓ **IES. Consulta Vinculante V0474-23 (01.03.2023)**





■ **La consultante expone que:** es una empresa de artes gráficas que plastifica superficies de papel y cartón, y actúa como fabricante intermedio de todo tipo de productos tales como libros, revistas, folletos, expositores y estuches de cosmética, alimentación, farmacia, etc.

■ **La consultante manifiesta que:** para poder atender los pedidos de sus clientes debe disponer de un amplio stock de bobinas de plásticos en sus almacenes, de forma que, cuando compra a su proveedor estos materiales plásticos, desconoce a qué tipo de productos se va a destinar.

■ **La consultante pregunta:** ¿puede quedar eximida del impuesto, mediante una declaración responsable a sus proveedores manifestando que no conoce el destino final del plástico adquirido?

■ **Contestación:**

- Por tanto, en relación con la consulta formulada hay que señalar que, mediante una declaración previa a su proveedor, la consultante puede recibir el producto con aplicación de la exención citada, si bien hay que recordarle que en caso de no dar a esas bobinas de plásticos el uso exento anterior estará obligada al pago del impuesto y de las sanciones que se puedan imponer, tal y como se prevé en el tercer párrafo del artículo 76 de la Ley 7/2022, de 8 de abril: [...]

- Alternativamente, la consultante podría no acogerse a la exención anterior, y solicitar la devolución del impuesto por el producto que finalmente no se destine a la obtención de envases, prevista en el artículo 81 de la Ley 7/2022, de 8 de abril: [...]

B) ABRIL

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

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

✓ IRPF. 1ª **Consulta Vinculante V0872-23** (13.042023)

■ **El consultante expone que:** es partícipe de un plan de pensiones constituido en régimen de gananciales.

■ **El consultante manifiesta que:** tras el divorcio y de acuerdo con el convenio regulador del mismo, le corresponde a su excónyuge la mitad de las prestaciones percibidas del plan de pensiones.

■ **El consultante pregunta:** ¿Qué tratamiento fiscal debe darse al importe de las prestaciones percibidas del plan de pensiones?

■ **Contestación:** El artículo 17.2.a). 3ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 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 tienen la consideración de rendimientos del trabajo en todo caso, las siguientes prestaciones: [...]

Asimismo, el artículo 11 de la LIRPF regula la individualización de rentas y en su apartado 2 dispone: [...]

Por tanto, las prestaciones derivadas de planes de pensiones tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exclusivamente en sede del beneficiario, como rendimientos del trabajo y por el importe total percibido, con independencia de cómo se haya realizado la disolución de la sociedad de gananciales y a quien se hayan adjudicado los mismos.

Igualmente, la disposición transitoria duodécima de la LIRPF establece un régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones en los siguientes términos: [...]

El apartado 4 de la disposición transitoria duodécima fue añadido por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), el cual entró en vigor el 1 de enero de 2015 y es de aplicación a las prestaciones percibidas a partir de 2015.

El artículo 17.2 b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (vigente a 31 de diciembre de 2006), establecía la posibilidad de aplicar la siguiente reducción: [...]

De los preceptos anteriores se desprende que las prestaciones de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo, y deben ser objeto de integración en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor.

Además, si la prestación se percibe en forma de capital, podrá aplicarse la reducción del 40 por 100 a la parte de la prestación que corresponda a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006 -siempre que hayan transcurrido más de dos años entre la primera aportación al plan de pensiones y la fecha de acaecimiento de la contingencia- y la misma se perciba en el plazo señalado en la disposición transitoria duodécima antes transcrita. Si la prestación se percibe combinando pagos de cualquier tipo con un pago en forma de capital, podrá aplicarse la citada reducción a la parte de la prestación que se cobre en forma de capital, en los términos expuestos para la prestación en forma de capital.

Así, conforme a este apartado 4 de la disposición transitoria duodécima de la LIRPF, la posibilidad de aplicar el régimen transitorio (la reducción del 40 por 100) se condiciona a que las prestaciones se perciban en un determinado plazo cuya finalización depende del ejercicio en que acaece la contingencia. Por tanto, para aplicar la citada reducción es preciso determinar en qué ejercicio debe entenderse acaecida la contingencia que da derecho al cobro de la prestación.





Estos rendimientos del trabajo están sujetos a retención conforme a los artículos 80 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo).

Finalmente, debe señalarse que, en la medida en que la cantidad que el consultante satisfaga a su excónyuge tenga la consideración de pensión compensatoria, el mismo podría tener derecho a practicar en su base imponible general la reducción establecida en el artículo 55 de la LIRPF, que estipula lo siguiente: [...]

Cabe citar a este precepto que la pensión compensatoria está definida en el artículo 97 del Código Civil, como la pensión a la que tiene derecho el cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio.

Por el contrario, si la adjudicación del plan de pensiones se produce por causa distinta de la pensión compensatoria, no procederá aplicar la reducción del citado artículo 55.

Por último, este Centro Directivo no puede pronunciarse por las cantidades que perciba su excónyuge, al no figurar como consultante del escrito de consulta.

✓ IRPF 2ª **Consulta Vinculante V1060-23** (27.04.2023)

- El consultante expone que: él y su pareja (no están casados)
- El consultante manifiesta que: conviven con 3 hijos biológicos, y 2 menores en acogimiento temporal, todos ellos menores de edad y sin ingresos.
- El consultante pregunta: ¿cómo se aplica la tributación conjunta y el mínimo por descendientes?
- Contestación: La tributación conjunta se regula en los artículos 82 y siguientes 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

Del texto transcrito se deduce que, en ausencia de vínculo matrimonial, sólo un miembro de la pareja podrá formar unidad familiar con los hijos, a los efectos de presentar declaración conjunta, optando el otro por declarar de forma individual.

Por otra parte, el artículo 84.2. 4º de la Ley del Impuesto en síntesis señala la improcedencia de la reducción de 2.150 euros anuales en la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82 de la ley del Impuesto, en los casos en que el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

Por otro lado, al respecto cabe señalar, que la norma tributaria al "conceptuar" la expresión unidad familiar sólo puede fundamentarse en base a vínculos de parentesco, es decir, toma en consideración la normativa civil al respecto, en





concreto la establecida en los artículos 108 y siguientes del Código Civil sobre paternidad y filiación.

En concreto, el artículo 108 del Código Civil establece: [...]

En consecuencia, para que se pueda optar por la tributación conjunta es preciso que el contribuyente forme parte de una unidad familiar. En este sentido, dentro de las dos modalidades de unidad familiar que recoge el artículo 82 de la Ley del Impuesto, sólo se contempla a los hijos del contribuyente, no a los menores en régimen de acogimiento, lo cual no obsta a que el acogimiento del menor (no de hecho, sino en los términos previstos en la legislación civil) tenga su reconocimiento, como conoce dicha Institución, en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concretamente en su artículo 58, referente a la aplicación del mínimo por descendientes, donde se señala que a éstos efectos de la aplicación del citado mínimo por descendientes, las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela o acogimiento se asimilan a los descendientes.

En concreto, el criterio establecido por este Centro Directivo en consulta V1733-18, de fecha 18 de junio de 2018, en cuanto a dicha cuestión, es el siguiente: [...]

Mientras que en el artículo 61 de la LIRPF se establecen las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad: [...]

"El artículo 173 bis del Código Civil, en su redacción dada por la Ley 26/2015, de 28 de julio, establece que: [...]"

Por tanto, en caso de que el consultante opte por presentar declaración conjunta con sus tres hijos biológicos, no debe incluir en ningún caso en su declaración de IRPF las rentas obtenidas por su pareja, dado que esta no forma parte de su unidad familiar de acuerdo con lo establecido en el artículo 82 de la LIRPF -sin que tampoco formen parte de su unidad familiar los dos menores en acogimiento temporal-.

En consecuencia, en este caso en que los dos progenitores conviven con los cinco menores objeto de consulta, que carecen de ingresos, si un progenitor presenta declaración conjunta con sus tres hijos biológicos menores, el otro progenitor debe presentar declaración individual del IRPF, prorrateándose ambos progenitores al 50% el mínimo por descendientes tanto respecto de los tres hijos biológicos como respecto a los dos menores en acogimiento temporal.

1.2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS. Consulta Vinculante V0863-23** (12.04.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad (A), de ámbito nacional, que forma parte de un grupo mercantil con una larga trayectoria en el sector del juego presencial. El grupo tiene como actividad económica principal la explotación y





comercialización de juegos, en particular, de máquinas recreativas, la cual se lleva a cabo a través de distintas sociedades participadas, directa o indirectamente, por la sociedad dominante del grupo (entidad H), entre ellas la entidad consultante. En el año 2019, la entidad consultante A constituyó la sociedad S, ostentando el 100% de su capital social, con intención de introducirse en el mercado del juego on line mediante la explotación de licencias de juego on line. Tras realizar las gestiones y trámites oportunos, la entidad S obtuvo ese mismo año dos licencias para el desarrollo y explotación de la modalidad de apuestas y otros juegos on line. No obstante, fue a principios del año 2020 cuando obtuvo la aprobación final por parte de la Dirección General de Ordenación del Juego como operador de apuestas y otros juegos online.

Tras la puesta en marcha del proyecto, mediante la obtención de las mencionadas licencias, la afectación de las mismas a la actividad del grupo y la obtención de los permisos necesarios para poder operar en el mercado en cuestión, la entidad consultante A ha llevado a cabo una operación de venta de todas sus participaciones en la sociedad S.

■ **El consultante manifiesta que:** las razones que han llevado a realizar esta transmisión se centran exclusivamente en el dinamismo, para nada positivo, que el sector del juego on line ha adoptado en los últimos tres años, el cual ha generado que la inversión en la entidad S perdiera su atractivo empresarial y que las proyecciones financieras que se contemplaban se hayan visto drásticamente modificadas. Según indica, ello se debe principalmente a:

- El resentimiento que ha experimentado el sector debido a la crisis económica provocada por el Covid-19.
- La prohibición, prácticamente total, de la publicidad de los negocios dedicados al juego online establecida por el Real Decreto 958/2020, de 3 de noviembre, de comunicaciones comerciales de las actividades del juego, que dificulta la entrada y el posicionamiento a un mercado tan competitivo como es el del juego on line.
- El proyecto del Real Decreto, por el que se regula el desarrollo de entornos más seguros de juego, que potencialmente limita a aquellos jugadores con edad inferior a 25 años y recorta la apuesta máxima diaria permitida y el tiempo del juego.

Asimismo, atendiendo a las proyecciones financieras realizadas por la entidad consultante, se trataba de una inversión que requería, en su perspectiva más optimista, siete ejercicios para empezar a compensar las pérdidas que se generarían en los ejercicios iniciales. No obstante, era una inversión que la consultante, en un principio, estaba dispuesta a asumir, hasta que las consecuencias de la pandemia, que afectaron negativamente a la liquidez del grupo, junto con las limitaciones y prohibiciones establecidas por la normativa citada hicieron que se replantease la viabilidad del negocio del juego on line.





En consecuencia, pese a la voluntad e intención por parte de la entidad consultante A de desarrollar un proyecto empresarial en el marco del juego on line a través de la entidad S, debido a las dificultades expuestas, la consultante decidió aceptar la oferta de compra que le propuso una entidad tercera, procediendo así a transmitir sus participaciones en la entidad S en el ejercicio 2022.

Como información adicional de la entidad S (entidad transmitida), la entidad consultante A manifiesta que el activo de la primera está constituido principalmente por las citadas licencias, constituyendo más del 50% del activo. Para la obtención de las mismas, la entidad S ha realizado labores previas, debido a la complejidad de la documentación e informes requeridos por la Dirección General de Ordenación del Juego (entre otros: proyectos técnicos, planes operativos, informes de seguridad, desarrollo de servicio web de jugadores, desarrollo y homologación de sistemas técnicos de juego, modelos de contrato de juegos, informes correspondientes a la normativa de protección de datos, informes correspondientes a la prevención del blanqueo de capitales, gestión y presentación de tasas, etc.).

Además, se informa de que, para el inicio de la actividad mencionada, la entidad S no dispuso de personal propio. No obstante, ha utilizado medios personales de otras entidades del grupo para la realización de las labores necesarias y exigidas para el inicio de una actividad como es la de explotación y comercialización de apuestas y otros juegos online (obtención de las licencias de juego on line, obtención de los permisos exigidos por la normativa correspondiente, evaluación de la viabilidad económica del proyecto, búsqueda de oportunidades de negocio, prospección de mercado, entre otras). Concretamente, señala que la obtención de las dos licencias de apuestas y otros juegos online ha supuesto un proceso complejo y dilatado en el tiempo (de más de dos años) y costoso a nivel económico, puesto que, en ocasiones, se ha tenido que recurrir a subcontratar a empresas externas para el apoyo en la realización de los mismos.

Por último, se afirma por la entidad consultante A que tanto ella como la entidad S formaban parte del mismo grupo mercantil, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y del grupo de consolidación fiscal, cuya sociedad dominante es la entidad H.

■ **El consultante pregunta:** ¿Cabe confirmar que a la renta positiva generada en la transmisión del 100% de la participación de la entidad consultante A en la entidad S le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 21.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades?

■ **Contestación:** Respecto a la tributación de la renta positiva obtenida por la venta del 100% de las participaciones en la entidad S por parte de la entidad consultante A, el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en la redacción aplicable a los hechos señalados en la presente consulta, establece lo siguiente: [...]



En cuanto a la tributación de la renta positiva derivada de la transmisión de las participaciones que ostenta la sociedad A en la entidad S, resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la LIS, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en su apartado 1 y, adicionalmente, no se incurra en ninguno de los supuestos del apartado 5 del mismo precepto.

En el caso concreto que nos ocupa, parecen cumplirse los requisitos previstos en las letras a) y b) del artículo 21.1 de la LIS, en la medida en que la entidad A ostenta el 100% de la sociedad S, residente en España, desde la constitución de la sociedad participada, en el ejercicio 2019, hasta el ejercicio 2022, año en el que se transmite dicha participación a un tercero.

Por lo tanto, si los requisitos analizados se cumplen en los términos anteriormente indicados, la entidad consultante A podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de la renta positiva obtenida como consecuencia de la transmisión de su participación en la entidad S.

No obstante lo dispuesto en el expositivo anterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.5.a) de la LIS, en el supuesto de que la entidad S tuviera la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, la parte de la renta derivada de la transmisión que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada, durante el tiempo de tenencia de la participación, no tendrá derecho a aplicar la exención.

A este respecto, el apartado 2 del artículo 5 de la LIS dispone lo siguiente: [...]

De acuerdo con lo anterior, se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, atendiendo a la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad. Según manifiesta la entidad consultante A en el escrito de consulta, la entidad S no tiene la consideración de entidad dominante del grupo por lo que, a efectos de determinar si la entidad S es patrimonial, se atenderá a la media de los balances trimestrales individuales de la misma.

En la medida en que de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad S se deduzca que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica, la entidad S tendría la consideración de entidad patrimonial en dicho ejercicio y aplicaría la regla establecida en el artículo 21.5.a) de la LIS.

A tal efecto, el concepto de actividad económica está definido en el artículo 5.1 de la LIS, en los siguientes términos: [...]

En el escrito de consulta se afirma que la entidad S tiene como actividad principal el desarrollo y la explotación del juego on line. Desde su constitución, en el ejercicio 2019, llevó a cabo todas las labores y gestiones necesarias para la obtención de sendas licencias administrativas necesarias para poder llevar a cabo la actividad de





operador de apuestas y otros juegos on line. Para la obtención de dichas licencias, la entidad S debió incurrir en importantes gastos e inversiones con el fin de elaborar los proyectos técnicos, los planes operativos o los informes de seguridad preceptivos; crear un servicio web de jugadores y desarrollar y homologar los sistemas técnicos de juego, sin olvidar la elaboración de modelos de contrato de juegos o la elaboración de informes de cumplimiento normativo, en materia de protección de datos o de prevención de blanqueo de capitales o la realización de diversas tareas administrativas (presentación y pago de tasas administrativas, entre otros). De acuerdo con lo manifestado en el escrito de consulta, la entidad S obtuvo finalmente las preceptivas autorizaciones por parte del regulador del juego (Dirección General de Ordenación del Juego-DGOJ), en el ejercicio 2020. Según afirma la entidad consultante, el valor de las referidas licencias administrativas supera el 50% del valor del activo de la sociedad S.

En virtud de todo lo anterior, atendiendo a los hechos que constan descritos en el escrito de consulta, cabe inferir que la actividad desarrollada por la sociedad S no es una sucesión de actuaciones meramente preparatorias de la actividad de comercialización del juego on line, sino que se trata de un eslabón de la referida actividad comercial que ha determinado una secuencia de actuaciones claramente tendentes a la producción o distribución de bienes y servicios en el mercado.

En definitiva, en la medida en que la actividad realizada por la entidad S haya determinado la existencia de una ordenación, por cuenta propia, de medios de producción o de recursos humanos, propios o de terceros, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado, la entidad consultante A podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de la renta positiva derivada de la transmisión de su participación en la entidad S.

Y todo ello, sin olvidar que se trata de una cuestión de hecho que el contribuyente deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

1.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. Consulta Vinculante V0800-23** (04.04.2023)

■ **La consultante expone que:** se ha dado de alta en el censo para la explotación de apartamentos privados de terceros.

■ **La consultante manifiesta que:** los servicios prestados incluyen. servicio de recepción de 24 horas, limpieza anterior y posterior al alojamiento, servicio de suministro de bollería una vez por semana y servicios de televisión por cable. Además, junto a este paquete de alojamiento la entidad consultante ofrecerá otros servicios adicionales con precio independiente como son: servicio de limpieza de la





habitación bajo demanda, de lavandería, alquiler de bienes muebles como trona, ventilador, sombrilla, etc

■ La consultante pregunta:

1.- A las prestaciones de servicios citadas ¿les resultaría de aplicación la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el artículo 20. Uno.23º de la Ley 37/1992?

2.- ¿Tipo impositivo aplicable a los servicios prestados de forma independiente?

■ Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que: [...]

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que: [...]

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que: [...] "

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con el arrendamiento de los apartamentos por parte de la entidad consultante, debe señalarse que el artículo 20. Uno.23º de la Ley 37/1992 establece la exención de las siguientes operaciones: [...]

De acuerdo con el precepto anterior, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas) o se presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc.

Según se desprende del artículo reproducido, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.





3.- En cuanto al concepto "servicios complementarios propios de la industria hotelera", la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería, pues se presta a los clientes un servicio que va más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo.

En este sentido, los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. Es decir, la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas, etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración.

En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

-Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.

-Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.

- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.

- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).

- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

En consecuencia, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos de viviendas completas o por habitaciones en los que el arrendador se obliga a prestar los servicios propios de la industria hotelera, según los criterios señalados en este apartado.

Según manifiesta la entidad consultante, en la modalidad de arrendamiento ofrecida, se obliga a entregar las llaves y realizar el servicio de recogida de información y en su caso consigna de equipajes. La limpieza se realizará antes y después del alojamiento si bien los huéspedes pueden solicitar un servicio de





limpieza "extra" que se les facturará de forma independiente. Además, podrán acceder a servicios adicionales como lavandería o alquiler de bienes muebles que también se facturarán de forma independiente.

Por consiguiente, cuando en los arrendamientos de viviendas no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera de los señalados en los apartados anteriores, y el arrendamiento se realiza directamente a los consumidores finales que lo destinan a vivienda en las condiciones señaladas, tal arrendamiento estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que a estos efectos la puesta a disposición a los arrendatarios del uso de los elementos comunes del inmueble determine la prestación de estos servicios.

En el caso de que la actividad realizada no se limite a la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo durante períodos de tiempo, sino que se trata de actividades que reúnen las características propias de las actividades de servicios de hospedaje, por obligarse la entidad consultante a prestar alguno de los servicios complementarios de la industria hotelera antes descritos durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios objeto de consulta, relativos al arrendamiento de vivienda tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el supuesto concreto objeto de consulta, de la información aportada, y a falta de otros elementos de prueba, parece deducirse que los servicios accesorios incluidos en la renta ordinaria señalados anteriormente no exceden de la mera puesta a disposición a los arrendatarios del uso de elementos comunes del inmueble y la recepción y entrega de llaves y por tanto no tendrían la consideración de servicios propios de la industria hotelera.

En estas circunstancias, el referido arrendamiento quedará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, respecto de la posible contratación por parte de los arrendatarios de otros servicios adicionales que serán prestados por la consultante en nombre propio, tales como la limpieza periódica, lavandería o de alquiler de bienes muebles (sombrillas, tronas, cunas, etc.), debe señalarse que es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como





una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C 155/12).

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

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

Con base en lo anterior, y tal y como este Centro directivo señaló en su contestación vinculante de 22 de diciembre de 2022, número V2607-22, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que dichas prestaciones adicionales, que pueden ser contratadas de manera voluntaria e independiente por los arrendatarios, constituyen para el destinatario un fin en sí mismo y, por consiguiente, deberán tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma independiente, según las normas que les sean aplicables.

2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0791-23 (03.04.2023)

■ **La consultante expone que:** ha solicitado el cobro de la pensión de jubilación en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social en diciembre de 2022.

■ **La consultante manifiesta que:** Los estatutos de la sociedad de responsabilidad limitada, de la que la consultante ha sido miembro del Consejo de Administración y Consejera Delegada, establecen el derecho a percibir de la sociedad con carácter vitalicio y en concepto de pensión complementaria vitalicia una cantidad anual bruta de 12.000 euros que se percibirá fraccionada en doce mensualidades para quien haya desempeñado el cargo de Consejero Delegado y/o de administrador único, y/o de administrador solidario, y/o de administrador mancomunado, durante al menos 10 años, consecutivos o no, sumando todos los referidos cargos, no siendo necesaria la condición de socio para la percepción de la referida cantidad.

■ **La consultante pregunta:** ¿A la referida retribución le sería de aplicación el tipo general de retención aplicable a los rendimientos de trabajo o el específico de las retribuciones de administradores?





■ **Contestación:**

- En consecuencia, el tipo de retención aplicable, no puede ser el tipo general establecido para los rendimientos de trabajo, sino el específico previsto para las retribuciones de administradores en el artículo 101.2 de la LIRPF, que dispone: [...]

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la referida retribución no podría considerarse, como manifiesta la consultante, como equivalente a la pensión pública de la Seguridad social percibida por un administrador jubilado, a la que se aplicaría el tipo de retención general, ya que, por un lado, la LIRPF regula específicamente las pensiones públicas (l artículo 17.2.a).1º).

-La retribución a la que se refiere la consulta, a pesar de ser denominada en los estatutos de la sociedad como "pensión complementaria vitalicia", es una retribución de carácter privado, ajena por tanto al sistema de pensiones públicas de la Seguridad Social y a otras prestaciones públicas por jubilación, y deriva de los servicios prestados a la sociedad pagadora, mientras que las pensiones públicas no derivan en ningún caso de servicios prestados a la entidad que los paga, sino de las cotizaciones previas satisfechas a la entidad pagadora, o de la imposición legal, en caso de pensiones no contributivas.

- Tampoco sería de aplicación al presente caso, como fundamento para la aplicación del tipo de retención general, como manifiesta la consultante, la doctrina contenida en la Sentencia 1737/22 del Tribunal Supremo, de 21 de diciembre de 2022, recaída en el recurso de casación 472/2021.

- En el presente caso -aparte de que la percepción objeto de consulta no tiene ninguna relación con los pagos de pensiones a los exfuncionarios de las Naciones Unidas-, como se ha dicho, la circunstancia de que la referida percepción se aplique tras el cese de la persona que ha desempeñado el cargo de administración previsto en los estatutos, no obsta para considerar dicha percepción derivada de dicho cargo y en consecuencia procede calificar la misma como retribución de los administradores y miembros de los Consejos de Administración a que se refiere el artículo 17.1 de la LIRPF antes reproducido, siéndole en consecuencia aplicable la retención prevista para dicho supuesto.

✓ **IRPF.2ª Consulta Vinculante V1036-23** (26.04.2023)

■ **La consultante expone que:** es nacional y residente fiscal en España, y va a trabajar en el extranjero, como tripulante de un crucero de pasajeros.

■ **La consultante manifiesta que:** El contrato tendría una duración aproximada de 4 meses. El trabajo lo llevaría a cabo completamente en el extranjero (el barco navegaría por Estados Unidos, Méjico y Japón). La empresa contratante es, también, extranjera, con domicilio fiscal en Malta.

■ **La consultante pregunta:** ¿Le es aplicable la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?





■ **Contestación:** Por tanto, habida cuenta de que, en el caso planteado, se cumplen las condiciones exigidas en el artículo 7 p) de la LIRPF, cabe concluir que las retribuciones percibidas por la consultante correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero estarán exentas en el IRPF con el límite de 60.100 euros anuales.

✓ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V1036-23** (26.04.2023)

■ **La consultante expone que:** es titular de una actividad económica de comercio al por menor, que determina el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación directa simplificada.

■ **La consultante manifiesta que:** Su cónyuge realiza labores de ayuda en la actividad, estando dado de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social (RETA) como colaborador, abonándole la consultante las cuotas del RETA.

■ **La consultante pregunta:**

¿Es obligatorio que su cónyuge perciba un salario por los servicios prestados a la consultante?

¿Es deducible como gasto de la actividad de las cuotas del RETA de su cónyuge?

■ **Contestación:**

- La posibilidad de que la Seguridad Social pudiera no admitir la afiliación del cónyuge o hijos menores al Régimen General, rechazando por escrito la solicitud e incluyéndolos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, ha llevado a este Centro directivo a interpretar en dicho supuesto que si el titular de la actividad puede probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en la actividad en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos del mencionado artículo 30, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrían la consideración de gasto deducible.

- En correspondencia con esta calificación, las retribuciones obtenidas por el cónyuge o hijos menores tendrán para estos la consideración de rendimientos del trabajo, rendimientos que estarán sometidos a retención o a ingreso a cuenta por el titular de la actividad económica. Esta doble calificación procede hacerla extensible también a las cotizaciones al Régimen de Autónomos correspondientes al cónyuge, en cuanto fueran satisfechas por el titular de la actividad.

- La consultante podrá deducir, como gasto de la actividad, las cuotas del RETA satisfechas por su esposo, y, éste, obtendrá una retribución en especie de trabajo por el importe de las mismas, pudiendo deducir, al mismo tiempo, como gasto deducible por rendimientos de trabajo estas cuotas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2.a) de la LIRPF.





* Completando lo anterior, cabe indicar que, si de acuerdo con lo expuesto las retribuciones al cónyuge no tuvieran la consideración de deducibles, las mismas tampoco tendrían la consideración de rendimientos para el perceptor.

2.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) [IRPF]

✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V0782-23 (03.04.2023)

■ **El consultante expone que:** no realiza actividad económica alguna.

■ **El consultante manifiesta que:** una empresa productora de whisky le ha ofrecido que compre el contenido de una barrica de dicho licor, a cambio de recomprársela dentro de tres años por un importe superior, por lo que obtendrá un beneficio.

■ **El consultante pregunta:**

1.) ¿Por realizar la citada operación debe ser considerada como empresario o profesional, y, en caso afirmativo, si la posterior venta que realice del whisky objeto de esta consulta debe tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido?

2.) ¿El beneficio que obtenga cuando transmita el whisky se calificará como rendimiento de actividades económicas o ganancia patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

■ **Contestación:**

1.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

- No obstante, la consultante no tendrá la consideración de empresario o profesional cuando realice dicha operación de forma puntual, aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional, tal y como parece suceder en el supuesto objeto de consulta, en el que la consultante no es el fabricante del licor ni realiza ninguna modificación en el contenido del mismo, sino que se limitaría a pagar una cantidad por el contenido de una barrica.

En estas circunstancias, la posterior entrega no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la posible sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Sin embargo, la operación de venta consultada se efectúa por una persona física que no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como parece deducirse de la información aportada, no estando, de este modo, sujeta la referida entrega al Impuesto sobre el Valor Añadido, ni tampoco estará obligada la persona física que realiza la misma a documentar dicha operación mediante la expedición de una factura.

2.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.





- En la medida en que la compra y posterior venta de la barrica de whisky no se realiza en el desarrollo de ninguna actividad económica, constituyendo la misma un elemento de su patrimonio personal, su venta dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión —de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto—, valores que vienen definidos en los artículos 35 y siguientes.

- Por último, por lo que respecta a la integración de la ganancia o pérdida patrimonial que pueda obtenerse por la transmisión de la barrica de whisky, procede indicar que tal como establece el artículo 46 de la Ley del Impuesto "constituyen la renta del ahorro: (...) b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales"; por tanto, su integración se realizará en la base imponible del ahorro, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 49 de la misma ley.

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V0852-23 (12.04.2023)

■ **La consultante expone que:** se dedica a la elaboración de libros electrónicos.

■ **La consultante manifiesta que:** dichos libros son material didáctico que se emplean para dar formación en aulas virtuales. El formato editable se entrega a los alumnos en formato "PDF".

■ **La consultante pregunta:** ¿Qué tipo impositivo es aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido al libro descrito?

■ **Contestación:**

- En virtud de lo anterior, el concepto de prestación de servicios por vía electrónica engloba un conjunto heterogéneo de servicios y solo podrá beneficiarse del tipo reducido del 4 por ciento cuando el objeto de dicha prestación sea el suministro de libros, periódicos y revistas en los términos previstos en el artículo 91, apartado dos.1, número 2º, de la Ley 37/1992 y de acuerdo con la doctrina reiterada establecida por este Centro directivo en las contestaciones a consultas vinculantes.

- Por tanto, según el concepto de libro dado por la Ley 10/2007, así como por la Real Academia Española y según se deduce de la Directiva 2006/112/CE, el soporte físico en el que aparezca el libro es indiferente para que sea considerado como tal, siempre que se trate una obra científica, literaria o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar volumen. En particular, la Ley 10/2007 incluye dentro de este concepto a los libros electrónicos.

- En consecuencia, la solicitud del ISBN se configura como acto potestativo, a los efectos de facilitar la comercialización de las publicaciones a través de los canales de venta, tal como se deduce del artículo 5 del citado Real Decreto 2063/2008 que establece los efectos de la asignación del ISBN.

En este sentido, tal y como ya ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 22 de julio de 2020, número V2509-20, debe tenerse en





cuenta que las modificaciones de la Directiva 2006/112/CE, establecidas por la Directiva (UE) 2018/1713, no tienen por objeto ampliar la aplicación del tipo reducido del Impuesto a servicios prestados por vía electrónica distintos del suministro y descarga digital de libros, periódicos y revistas, como pueden ser la puesta a disposición de bases de datos o el suministro de enseñanza a distancia.

- Este Centro directivo se ha pronunciado en la contestación vinculante de 12 de marzo de 2014, número V0677-14, expresamente, sobre que a efectos de la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a las publicaciones no es relevante la existencia de códigos de identificación sobre el contenido de los mismos.

No obstante, ante la proliferación de productos de diferente naturaleza, en parte como consecuencia del desarrollo de la tecnología, entiende este Centro directivo que dicho criterio debe ser revisado con el objeto de dotar de mayor seguridad jurídica a los operadores del mercado.

Así, y sin perjuicio que la solicitud del ISBN tenga carácter voluntario, es criterio de este Centro directivo (contestación vinculante de 29 de octubre de 2020, número V3232-20, y la de 30 de octubre de 2020, número V3245-20), el considerar que la asignación del mismo a una publicación debe apreciarse como un indicio o presunción a efectos de la consideración de la misma como "libro" a efectos de la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento del impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior, no obstante, debe entenderse en el marco de una interpretación acorde a la normativa armonizada, en concreto, la Directiva (UE) 2018/1713, la cual, como se ha expuesto, no autoriza a aplicar el tipo reducido a productos distintos de "libros, periódicos y revistas" como puedan ser aquellos que consistan íntegra o predominante en música o contenidos audiovisuales.

En este sentido, pueden existir ciertos productos que, al amparo de la normativa sectorial puedan disponer de ISBN en virtud del Anexo del Real Decreto 2063/2008, pero que deban excluirse de la aplicación del tipo reducido, tales como películas, vídeos, programas informáticos, publicaciones donde predomine el contenido multimedia o incluso publicaciones que por la cantidad de información externa a la propia obra que pueden llegar a incorporar mediante acceso directo a través de hipervínculos participan de la naturaleza de las bases de datos, entre otros.

- En consecuencia con lo anterior, y a pesar de que la normativa interna del Impuesto, tras la transposición de la Directiva (UE) 2018/1713, no contempla expresamente la aplicación del tipo reducido en caso de préstamo de publicaciones procedentes de bibliotecas, de acuerdo con una interpretación sistemática y teleológica de la norma, debe entenderse que el tipo reducido igualmente es aplicable a los servicios prestados por vía electrónica que permitan, al menos temporalmente, como ocurre en el caso de préstamo de bibliotecas digitales, la visualización/transmisión en directo o en continuo de una obra, en la medida que,





una vez más, nos encontramos ante un servicio prestado por vía electrónica cuya finalidad no es otra que facilitar la lectura de un libro, periódico o revista.

En este sentido, este Centro directivo ya se ha pronunciado al respecto en la contestación vinculante de 19 de noviembre de 2020, número V3388-20.

- A efectos de la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a los libros no es relevante la existencia de códigos de identificación sobre el contenido de los mismos, en este caso el International Standard Book Number, número ISBN. No obstante, la asignación del mismo a una publicación debe apreciarse como un indicio o presunción a efectos de la consideración de la misma como "libro".

- Por lo que, en la medida que la consultante comercialice publicaciones en formato electrónico que encajen en la definición y cumplan con los requisitos para ser considerados "libros" en los términos expuestos en los apartados anteriores, será de aplicación el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, las operaciones objeto de consulta quedarán gravadas al tipo general del 21 por ciento.

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

✓ IEEPNR. 1ª Consulta Vinculante V0974-23 (20.04.2023)

■ **La consultante expone que:** fabrica envases de plástico para uso alimentario.

■ **La consultante manifiesta que:** también fabrica palitos y varillas de plástico para las piruletas (tipo chupa-Chups).

■ **La consultante pregunta:** el producto descrito ¿está incluido en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables?

■ **Contestación:** [...] De esta definición resulta que un envase para serlo debe estar destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, mención que incluye desde materias primas hasta artículos acabados. Dado que los palitos y varillas de plástico para las piruletas que fabrica la consultante están destinados a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar la mercancía (piruleta), son envases no reutilizables, y, por tanto, están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, quedando su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto.

✓ IEEPNR. 2ª Consulta Vinculante V0996-23 (20.04.2023)

■ **El consultante expone que:** es un agente de aduanas.





- **El consultante manifiesta que:** realiza importaciones de principios activos (API) para la fabricación de productos farmacéuticos
- **El consultante pregunta:** ¿procede aplicar la exención prevista en el artículo 75 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular?
- **Contestación:** En consecuencia, puesto que un producto no tendría la clasificación de medicamento sin la existencia del principio activo, sustancia base del mismo, la importación de los envases conteniendo principios activos para la fabricación de medicamentos podrá acogerse al supuesto de exención del artículo 75 de la ley, en la medida en que los principios activos se destinen a la fabricación de un medicamento y su fabricación cumpla con los principios y directrices de las normas de correcta fabricación.

BUSTO DE MIGUEL MOYA OJANGUREN



Prestigioso periodista de principios del XIX, famoso por sus influencias que utilizó, por ejemplo, para mover masas populares y personajes de la ciencia y la literatura en el homenaje a José Echegaray cuando le fue otorgado el premio Nobel de literatura. Se dedicó a la política y era famoso por su honestidad.

Autor: Luis García ([Zaqarbal](#))
Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported, 2.5 Generic, 2.0 Generic](#) and [1.0 Generic](#)



VI. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



VI.I. REVISTAS

ATENCIÓN

En número anterior de SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO (Número 22 - MAYO 2023), Sección de REVISTAS) se incurrió en error mecanográfico. Concretamente en la página 202 (Marzo, 2023) la referencia al Número 479 (Febrero, 2023) debe ser sustituida por la mención a: REVISTA MENSUAL NÚM. 480. MARZO, 2023.

👉 **Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF**

📅 ABRIL-MAYO, 2023

A) REVISTA MENSUAL NÚM. 481. ABRIL, 2023.

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

▪ «**Prestaciones patrimoniales de carácter público**»

👤 CARLOS PALAO TABOADA. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario.

Extracto

«El concepto de «prestación patrimonial de carácter público» (PPCP) se utiliza por el artículo 31.3 CE con la única finalidad de delimitar el ámbito de la reserva de ley y es aplicable a prestaciones de cualquier naturaleza, públicas y privadas, tributarias o no. Por consiguiente, dicho concepto no designa a una determinada clase de prestaciones en sentido material. Sin embargo, algunas afirmaciones del Tribunal Constitucional vincularon el concepto de PPCP al de tributo y sobre esta base, respaldada por el legislador, un sector relevante de la doctrina sostuvo la existencia de un concepto constitucional de tributo más amplio que el ordinario. En virtud de esta tesis, la retribución pagada por los usuarios de los servicios públicos indispensables (por tanto PPCP) tenía que tener necesariamente, por mandato constitucional, naturaleza tributaria, es decir, de tasa, y no de «tarifa» o precio privado, independientemente de la forma de gestión del servicio. Esta tesis, que pasó por diversas vicisitudes normativas y jurisprudenciales, fue finalmente abandonada por la reforma que realizó en esta materia la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público (LCSP), que calificó a las tarifas de los servicios públicos con un régimen de gestión de Derecho privado de «PPCP no tributarias». Este concepto, que causó una cierta



perplejidad en la parte de la doctrina para la que esta expresión encierra una contradicción en los términos, significa sencillamente la definitiva desaparición, sancionada por la STC 63/2019, del erróneo concepto constitucional de tributo.

Las PPCP consistentes en la retribución por la utilización de servicios públicos necesarios deben distinguirse nítidamente de aquellas otras que consisten en la obligación de soportar una carga o gravamen sin que exista una contraprestación del ente público directa o indirectamente beneficiario. Esta segunda clase de PPCP plantea problemas constitucionales distintos de los suscitados por la clase anterior; por ello mantenerlas debidamente separadas es una exigencia de claridad, no siempre respetada suficientemente ni por el legislador ni por el TC. Las PPCP de esta segunda clase entran sin dificultad en la amplia categoría de los tributos parafiscales, algo que advirtió también confusamente el legislador de la LCSP cuando sustituyó la norma sobre exacciones parafiscales contenida en la DA Primera de la LGT por otra relativa a las PPCP.

El trabajo se complementa con un examen de la naturaleza de los gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito establecidos por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que la propia Ley califica como «PPCP no tributarias».

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis de actualidad

▪ «Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2022: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales»

👉 MANUEL DE MIGUEL MONTEERRUBIO. Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto


«En el presente artículo se analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) durante el año 2022, diferenciando entre las medidas que afectarán al ejercicio 2023 y las que resultarán de aplicación en el propio ejercicio 2022. Al mismo tiempo, se analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de IRPF durante dicho año»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ «La doctrina del TS en relación con los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica» (Análisis de las SSTs de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021, y de 25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021)






 LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva (España)

Extracto

«El Tribunal Supremo ha fijado doctrina en relación con dos asuntos de la máxima relevancia respecto al régimen jurídico de los listados de deudores tributarios morosos que regula el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (LGT). Por un lado, se establece la necesidad de firmeza de las deudas o sanciones tributarias para que se puedan tomar en consideración a la hora de fijar el débito existente en la fecha de referencia. Por otro lado, se establece que en las alegaciones el interesado no solo podrá hacer referencia a cuestiones que constituyan un error material, de hecho o aritmético, sino que podrá plantear, en vía administrativa y judicial, cualquier cuestión jurídica relativa a la concurrencia de los requisitos y presupuestos que exige el artículo 95 bis de la LGT»

▪ **«La lista de morosos y las liquidaciones vinculadas a delitos tributarios.** (Análisis de la STS de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020)


 AITOR ORENA DOMÍNGUEZ. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UPV/EHU (España)

Extracto

«La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020 (al igual que otra del mismo tribunal y de la misma fecha, rec. núm. 7918/2020), analiza dos cuestiones en relación con el listado de morosos previsto en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (LGT): por un lado, su 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 y, por otro, si las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del artículo 250.1 y concordantes de la LGT cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 de la LGT a efectos de la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos. El Alto Tribunal llega a la conclusión de que las liquidaciones vinculadas al delito no cumplen con los requisitos legales exigidos por el artículo 95 bis de la LGT, así como que los mencionados derechos constitucionales pueden quedar vulnerados si la deuda incluida en dicho listado es después anulada administrativa y judicialmente»

❖ TRIBUTACIÓN - Casos prácticos

▪ **«De nuevo sobre las becas ICEX y la residencia fiscal»** (Análisis de la SAN de 23 de mayo de 2022, rec. núm. 1066/2020)

 ALEJANDRO JIMÉNEZ LÓPEZ. Abogado. Doctorando en Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona (España)





Extracto

«En la sentencia comentada, la Audiencia Nacional (AN) vuelve sobre el controvertido tema de las becas del Instituto de Comercio Exterior (ICEX), y en este caso dirime acerca de la devolución solicitada por el recurrente de las retenciones practicadas por el ICEX sobre la beca para su formación. Se discute sobre la sujeción (y consiguiente retención) o, por el contrario, la exención de la beca en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR). Asimismo, se plantea la cuestión sobre la posible discriminación por no aplicar el criterio del Tribunal Supremo (TS) que resolvió que los becarios del ICEX no tenían que tributar ni por el IRNR ni por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

La Sala califica las becas del ICEX como retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, y, por tanto, rendimientos de trabajo que tributan en España, lo cual puede resultar discutible por no realizar el becario ningún trabajo en beneficio del ICEX, sino que el objetivo de la beca es servir de ayuda para los gastos de mantenimiento y estudios con finalidad formativa del becario. En el presente comentario nos centraremos en este tema y, además, al poner en contexto la sentencia de la AN con algunos pronunciamientos del TS acerca de las becas ICEX, surgen algunas críticas al posible agotamiento del criterio del centro de intereses económicos a la hora de fijar la residencia habitual, pudiéndose tratar de trazar un cambio legislativo hacia el centro de intereses vitales erigido por el Modelo de Convenio de la OCDE y recogido en la mayoría de los convenios de doble imposición.»

❖ CONTABILIDAD - Estudios

▪ «Análisis descriptivo de los honorarios de auditoría en España entre 2018 y 2020»

👤 DIEGO CARRASCO STOETZER (autor de contacto), Universidad Autónoma de Madrid (España); Andrea Dumont García Universidad Autónoma de Madrid (España), Universidad Autónoma de Madrid (España); Hugo Arribas Martínez, Universidad Autónoma de Madrid (España); David Arenal Soto. Universidad Autónoma de Madrid (España)

Extracto

▪ «La auditoría de cuentas en España es una de las actividades más reguladas por el supervisor. Las sucesivas reformas legales han restringido la práctica de auditoría, provocando voces críticas entre los profesionales del sector. En este trabajo tratamos de dar respuesta al estado de los honorarios pagados en España entre 2018 y 2020. Se evalúa el comportamiento de los honorarios de auditoría en función de variables como el ámbito geográfico, el estado de cotización y el volumen de negocios de la entidad auditada y la concentración del mercado de auditoría. Nuestros resultados muestran la existencia de una prima en los





honorarios facturados por las Big4, así como diferencias significativas entre las distintas comunidades autónomas y sectores de actividad. Los resultados del análisis permitirán a las entidades reguladoras y profesionales comprender mejor el estado de los honorarios de auditoría en España»

❖ CONTABILIDAD - Análisis doctrinal

▪ **«Sobre la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida»** (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 129, de abril de 2022)

👤 JAVIER ROMANO APARICIO. Profesor del CEF. - UDIMA (España)

❖ CONTABILIDAD - Casos prácticos

▪ **«Tercer ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada, de la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional (turno libre)»**

👤 MARÍA ÁLVAREZ FERNÁNDEZ (autora de contacto), Interventora-Tesorera de Administración local (España); Marta González Amador, Interventora-Tesorera de Administración local (España)

Sumario

Bloque 1. Presupuesto. El presupuesto y sus modificaciones. Gestión presupuestaria. Ejecución y liquidación del presupuesto. Reglas fiscales de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Morosidad y periodo medio de pago.

Bloque 2. Contabilidad. Contabilidad financiera. Contabilidad analítica y de gestión. Contabilidad pública local.

Bloque 3. Tesorería y recaudación. Operaciones de crédito. Principio de prudencia financiera. Gestión tributaria, recaudación e inspección tributaria. Gestión de la tesorería y de los ingresos.

B) REVISTA MENSUAL NÚM. 482. MAYO, 2023.

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

▪ **«El impuesto sobre sociedades en 2022 »**

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

Extracto






«Una vez más el CEF. - ha tenido la amabilidad de permitirme comentar las novedades relativas al impuesto sobre sociedades acaecidas en 2022.

Esas novedades se han desplegado a través de varios instrumentos, fundamentalmente normativos, en los que se centra la presente colaboración, pero también mediante actos, documentos e informes de las organizaciones internacionales, básicamente la OCDE y la Unión Europea, que están llamados a incidir, directa o indirectamente, si bien a medio plazo, en el impuesto sobre sociedades, respecto de los cuales se hace una sucinta referencia. También es objeto de consideración la relación entre los nuevos gravámenes, energético y financiero, y el impuesto sobre sociedades.»

▪ «A vueltas con la tributación de los intereses de demora tributarios»


 CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)

Extracto

«En este artículo analizaremos las consecuencias de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023, relativa a la tributación de los intereses de demora tributarios. La sentencia supone un cambio radical respecto al anterior criterio jurisprudencial: mientras que con anterioridad se consideraban rentas no sujetas, actualmente tributan como ganancias de patrimonio»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ «**La práctica de notificaciones electrónicas que no generen situaciones de indefensión constitucionalmente relevantes: la necesidad de desplegar una mínima labor comprobadora razonable en la identificación de domicilios alternativos a la sede de dirección electrónica para practicar notificaciones**» (Análisis de la STC 147/2022, de 29 de noviembre, rec. núm. 3209/2019)

 CLAUDIO GARCÍA DÍEZ. Abogado. Doctor en Derecho. Profesor UDIMA (España)

Extracto

«El presente comentario se centra en el estudio de la Sentencia del Tribunal Constitucional 147/2022, de 29 de noviembre, que, cabalmente, extiende el régimen de garantías constitucionales, conformadas inicialmente para las notificaciones procesales y administrativas llevadas a cabo de forma personal y directa al régimen de notificaciones electrónicas, al objeto de evitar la incoación de verdaderos procedimientos tributarios virtuales (sin intervención alguna del obligado tributario), generadores de situaciones de indefensión material, constitucionalmente relevantes.»





❖ CONTABILIDAD - Estudios

▪ «La cobertura del riesgo de precio en la comercialización del azúcar en Cuba»

👤 ONAILIS ORAMAS SANTOS (autora de contacto), Universitat Politècnica de València (España); Pavel Lázaro Troncoso Duarte, Azcuba (Cuba)

Extracto

«El empleo de derivados financieros para el establecimiento de estrategias de cobertura es una práctica usual en los mercados de commodities, característica que cumple el azúcar, principal producto de exportación de la entidad objeto de estudio. Esta investigación se realiza con el fin de diseñar un procedimiento válido que permita establecer la estrategia de cobertura de riesgos para la empresa Cubazúcar. Con el accionar propuesto en el procedimiento, se eliminan las fisuras más recurrentes y que dependen de la empresa objeto de estudio, y se prevé mejoren los resultados económicos de esta.

Los aportes más relevantes consisten en ofrecer una propuesta de procedimiento para el establecimiento de estrategias de cobertura para el commodity azúcar adaptado a las características de la empresa objeto de estudio; así como el empleo de herramientas de diagnóstico tales como la lógica difusa, específicamente la teoría de los efectos olvidados, el modelo VRIO y la técnica de validación IADOV, todo lo cual le imprime rigor científico y práctico a la investigación.

▪ «La información narrativa de las empresas del Ibex 35: análisis del informe de gestión y del informe de resultados»

👤 MARÍA CRISTINA ABAD NAVARRO, Profesora titular del departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla (España); María Dolores Alcaide Ruiz, Doctora por la Universidad de Sevilla (España); FRANCISCO BRAVO URQUIZA (autor de contacto), Profesor titular del departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla (España); Elena Moreno Ureba; Profesora sustituta interina en el Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla (España); Nuria Reguera Alvarado, Profesora titular del departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla (España)

Extracto

«La información narrativa de los distintos documentos publicados por las empresas ha adquirido un papel importante en las estrategias de comunicación de estas. El objetivo de nuestro trabajo es analizar la información textual publicada en el informe de gestión y el informe de resultados de las empresas cotizadas en el Ibex 35 para el periodo 2018-2021. En particular, estudiamos el tono de la información publicada y la extensión de dichos documentos. Nuestros resultados ponen de





manifiesto que las empresas del Ibex 35 no incorporan sesgos significativos en la información narrativa de informes de gestión e informes de resultados, que está marcada por un reducido nivel de optimismo y un alto nivel de realismo. Asimismo, tampoco se observan diferencias importantes en el tono de la información narrativa determinadas por el rendimiento económico de las empresas o por el año en el que se publican los documentos. Sin embargo, la extensión del informe de resultados y, especialmente de los informes de gestión, ha crecido significativamente en el periodo analizado, particularmente en las empresas con menor rendimiento»

❖ «CONTABILIDAD - Análisis doctrinal

▪ **«Tratamiento contable de una determinada acción comercial dirigida a la captación de clientes»** (*Análisis de la consulta 1 del BOICAC 130, de junio de 2022*)

👉 ÁNGEL MONTES CARRILLO. Profesor del CEF. - UDIMA (España)

Extracto

«Aplicación práctica de la consulta 1 del BOICAC 130, de junio de 2022, sobre el tratamiento contable de una determinada acción comercial dirigida a la captación de clientes»

❖ CONTABILIDAD - Casos prácticos

▪ **«Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la escala técnica de finanzas, subgrupo A2, Cuerpo de Gestión de la Administración general de la Xunta de Galicia»**

👉 ULPIANO L. VILLANUEVA RODRÍGUEZ. Interventor del Consello de Contas de Galicia, Funcionario de la Escala Superior de Finanzas de la Xunta de Galicia (España)

Sumario

Caso 1. Contabilidad de sociedades. Constitución de sociedades. Socios morosos.

Caso 2. Contabilidad de sociedades. Obligaciones convertibles.

Caso 3. Contabilidad de sociedades. Fusión por absorción.

Caso 4. Contabilidad financiera. Inmovilizado material.

Caso 5. Contabilidad financiera. Existencias. Ingresos por ventas.

Caso 6. Contabilidad financiera. Ingresos por ventas. Garantías.

Caso 7. Operaciones financieras. Préstamo.

Caso 8. Operaciones financieras. Capitalización compuesta. Rentas.





👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

➡ ABRIL-MAYO, 2023

A) ENTRADAS - ABRIL, 2023

▪ **«¿Qué ocurre con las estimaciones parciales en las derivaciones de responsabilidad solidaria del art.42.2 LGT?»** (04.04.2023)

👉 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

Introducción

«Estamos viviendo una época en la que nuestro Tribunal Supremo viene alterando la manera en que el art. 42.2 LGT venía siendo interpretado y aplicado por parte de la Administración. Resulta ya ampliamente conocida la doctrina relativa al dies a quo a la hora de aplicar el cómputo del plazo de prescripción de este supuesto de responsabilidad, fijada en su sentencia de 14 de octubre de 2022, rec. 6321/2020. Sentencia magníficamente analizada en este foro por Antón Beiras Cal.

En este artículo traigo otro pronunciamiento de gran relevancia para todos aquellos operadores jurídicos que nos dedicamos al procedimiento tributario. En esta ocasión el Tribunal se ha pronunciado en su sentencia de 7 de marzo de 2023, rec. 3742/2021 sobre la siguiente cuestión:

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 estimatoria.”

▪ **«El tiempo y la ley tributaria»** (11.04.2023)

👉 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo.

Introducción

«A) El Martes Santos tuve la fortuna de asistir a un coloquio tributario en Salamanca (iqué momento más especial para visitar el aula desde la que Fray Luis de León impartir docencia y presenciar la procesión nocturna de la Hermandad Universitaria!), invitado por Felisa Castaño, Delegada provincial de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Allí compartí mesa con José Antonio Marco, Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), a quien a fuer de debatir me va uniendo una relajada amistad, y con Javier Pardo, Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y






León, un tipo excepcional y un juez de los pies a la cabeza, preocupado, casi hasta la angustia, por la efectividad en el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

La charla y la ulterior discusión, que la moderadora tuvo que interrumpir abruptamente porque no había manera de cerrarlos, se extendió a lo largo de tres horas de animado coloquio y, en el ritmo del debate, se hizo presente de forma recurrente el tempo en la vida de los tributos, que gobierna su vigencia y su aplicación. La verdad es que, emulando a Marcel Proust, los responsables de la cosa tributaria andan a la búsqueda de un tiempo que se les va de entre las manos, que no llegan a controlar y cuyo desgobierno puede dar al traste con muchos de los esfuerzos desenvueltos para hacer efectivo el mandato que incorpora el artículo 31.1 de la Constitución Española (CE)»

▪ «¿Una nueva fiscalidad para los autónomos?» (13.04.2023)


 PABLO G. VÁZQUEZ. Abogado Tributarista

Introducción

«Sucinto y crítico comentario a la reciente doctrina de Tributos para con el nuevo RETA.

La predicción afectivo-tributaria no es precisamente una habilidad muy popular en las clases dirigentes de Hacienda (al menos no lo es en la actualidad). Y es que al escasear análisis completos de las consecuencias de la entrada en vigor de normativas con implicaciones tributarias se produce un incidente cuanto menos curioso: comienzan a surgir “remedios” que terminan por agravar aún más la enfermedad contraída. No falla. Es el caso del novedoso RETA y la tirita de urgencia dispensada por Tributos tras el triaje técnico decidido de urgencia por los altos directivos de Hacienda. Intentaré ser breve sin ser muy intenso en la explicación del fenómeno operado.

▪ «La cláusula rebus sic stantibus y su aplicación en materia tributaria» (18.04.2023)

 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Introducción


«La cláusula rebus sic stantibus no está actualmente regulada en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, amparándose en algunos pronunciamientos de la Sala Primera del Tribunal Supremo dictados a partir de 2014 cada vez es más frecuente su invocación en materia tributaria. Así se refleja en diversas Sentencias de su Sala Tercera, de Tribunales Superiores de Justicia y en Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que estiman en ocasiones las pretensiones de los contribuyentes en asuntos donde se discute sobre la revocabilidad de opciones tributarias»





En la entrada de hoy me voy a detener en dos recentísimas Resoluciones del tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de enero de 2023 y 28 de marzo de 2023 que acertadamente concluyen, apoyándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que si la situación inicial en la que se ejercitó la opción cambia a posteriori y ese cambio tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración o una modificación sustancial de las circunstancias que llevaron al contribuyente al ejercicio de su opción, en aplicación de la cláusula rebus sic stantibus deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar su opción inicial»

▪ **«Una vez más, la dichosa cesión de vehículos a empleados»** (25.04.2023)

 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la Universidad Pompeu Fabra.

Introducción

▪ «La cesión de vehículos a empleados continúa planteando problemas en el ámbito del IVA.

En efecto. El Tribunal Supremo (en adelante, TS), en su Auto 1740/2023, de 1 de febrero, núm. de recurso 5226/2022, ha admitido a trámite un recurso de casación en el que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, consiste en “determinar si la cesión del uso de un vehículo por parte de una empresa aun empleado para su uso particular a título gratuito, en el caso de que se haya deducido la cuota de IVA soportada con ocasión de la adquisición del vehículo, es una operación sujeta a este impuesto o no”.

Pocos días después, en concreto, el 8 de febrero de 2023, el propio TS dicta un nuevo Auto (2025/2023, núm. de recurso 5250/2022), en el que admite un nuevo recurso casación entre cuyas cuestiones a resolver se incluye también la planteada en el Auto anterior.

▪ **«Inexistencia de simulación sin ocultación negocial»** (27.04.2023)

 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada y Asesora Fiscal.

Introducción

«Las dificultades inherentes a la distinción entre los ámbitos de aplicación de los artículos 15 y 16 de nuestra LGT se agravan por el papel atribuido al propósito negocial en la apreciación de la simulación, introduciendo grandes dosis de incertidumbre en el ámbito del Derecho sancionador tributario. De acuerdo con la Teoría General del Derecho cuando un contrato se realiza con un fin distinto del habitual o normal surgiría un vicio en la causa. A su vez, puede distinguirse entre contratos con causa falsa (las partes no persiguen la finalidad del negocio aparentemente realizado sino de otro distinto) o causa ilícita (las partes persiguen fines contrarios al ordenamiento jurídico). Y es en este terreno de la ilicitud de la causa donde se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de






ley/conflicto en la aplicación de la norma con la simulación (con los efectos diametralmente opuestos de una y otra figura en el ámbito de las infracciones administrativas o penales), que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a los órganos de aplicación de los tributos y, luego, a los Tribunales.

Y en esa labor destaca positivamente el pronunciamiento de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional en el caso Babcock, que ha cristalizado en su sentencia 5039/2022 dictada el pasado 26 de octubre de 2022, en la que se declara que concurre una causa falsa del contrato de préstamo, pues encubre en realidad un negocio de aportación de capital a una entidad vinculada (simulación relativa) que resulta regularizable con arreglo a la cláusula del art.16 LGT. Esta resolución nos recuerda que la simulación requiere desentrañar la verdadera causa comercial, frente a la apariencia generada por el negocio simulado, por lo que no es posible declarar la simulación sin ocultación fáctica, como sin embargo ha ocurrido en otros precedentes de esa misma Sección no muy alejados en el tiempo (sentencia de la Audiencia Nacional dictada el 10 de noviembre de 2021, que estimó parcialmente el recurso n.º 1073/201)»

B) ENTRADAS – MAYO, 2023

▪ «**Caducidad y nulidad radical**» (02.05.2023)

 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Introducción

«El ejercicio de las potestades de intervención de la Administración tributaria está sujeto a límites, uno de ellos es el establecimiento de un plazo máximo para la resolución de los procedimientos con la finalidad de garantizar su finalización en un tiempo dado evitando su prolongación indefinida por razones de seguridad jurídica.

Tratándose de procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir actos de gravamen o desfavorables, el incumplimiento de estos plazos conlleva la consecuencia jurídica de la caducidad del procedimiento, con el consiguiente archivo de sus actuaciones.

La caducidad del procedimiento se convierte en una forma de darlo por terminado penalizando el negligente comportamiento administrativo por incumplimiento del dictado de su expresa resolución en los plazos legalmente establecidos. Producida la caducidad el procedimiento queda inhabilitado como cauce para resolver el fondo que motivo su inicio; el procedimiento se considera extinguido y nula la resolución administrativa dictada que, extemporáneamente, se hubiere pronunciado sobre su fondo»





▪ **«Plusvalías. ¿Qué hay de nuevo...? Últimos capítulos del serial del IIVTNU»** (09.05.2023)

👉 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

Introducción

«Cuando empezaba a escribir esta nueva entrada hacía memoria sobre las otras ocasiones en las que he comentado diferentes cuestiones referidas a este polémico impuesto, convencida de que no sería la última vez que lo haría. Y no podía evitar recordar la imagen de los dibujos animados en la que aparecía en pantalla Bugs Bunny preguntando “Eh... qué hay de nuevo viejo?” dicho lo cual empezaba una nueva aventura del famoso conejo.

Y aquí estoy, una vez más, relatando las últimas aventuras del IIVTNU, de este serial que parece no tener fin, en el que hay muchas historias que se repiten, aunque en ocasiones vayan apareciendo nuevos protagonistas. No pretendo reproducir aquí ningún capítulo completo, sino hacer una mera sinopsis de algunas cuestiones que podrían resultar de interés a los lectores de este blog»

▪ **«El devengo del impuesto especial sobre envases plástico no reutilizables en los anticipos o pagos anticipado.»** (11.05.2023)

👉 PABLO G. VÁZQUEZ Abogado Tributarista

Introducción

«Breve comentario a la CV1086-23, 28 abril, de la Dirección General de Tributos.

I.- El problema.

«En ocasiones el “reposo de la ley” ni está ni se le espera: buena culpa (dolosa o culposa) de ello ha de ser atribuida únicamente al Legislador. He aquí la enésima historia en la que Tributos tiene que “desfacer” el entuerto creado por unas “despistadas” Cortes, en este caso a cuenta del Impuesto sobre Envase Plástico No Reutilizable.

La historia comienza con una loable y noble pretensión pública: extender la anticipación del devengo (al igual que ocurre en IVA) en los pagos anticipados en la inteligencia del previo y correcto conocimiento de la tan específica tipología de los trabajos con “plástico”. De manera cierta, se buscaba explícitamente que los anticipos de fabricación “devengaran” el impuesto ANTES de la entrega y puesta a disposición de los productos, normando para ello una regla especial en el devengo del tributo, al calor de la presencia del artículo 75.Dos LIVA»

▪ **«Sobre la retroacción de actuaciones en los procedimientos de inspección tras una comprobación de valores anulada por vicio de forma»** (16.05.2023)





🔥 JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario-

Introducción

«Sobre la retroacción de actuaciones en los procedimientos de inspección tras una comprobación de valores anulada por vicio de forma, tras la entrada en vigor del valor de referencia, pudiera pensarse que la comprobación de valores va a quedar como un procedimiento residual y poco utilizado por la Administración. Nada más lejos de la realidad, ya que no sólo se emplea en el ámbito de los impuestos patrimoniales, sino también en los que gravan la renta -Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas sobre Sociedades-, dadas las continuas referencias al valor de mercado que se formula en su regulación. Es lo que sucede, por ejemplo, en los supuestos en que se produce la retirada del régimen especial de diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades o cuando se aplica la normativa de operaciones vinculadas.

En estos casos, no será la Administración tributaria autonómica quien lleve a cabo la comprobación de valor, sino la estatal y, normalmente, en un procedimiento inspector, no de gestión. La experiencia de quien suscribe estas líneas es que la Administración estatal no lleva a cabo tales comprobaciones con mayor rigor a como lo han venido haciendo las autonómicas, siendo frecuentes la falta de motivación de los valores o, incluso, la ausencia de visita física en el caso de inmuebles. Por tanto, no son infrecuentes las anulaciones de liquidaciones practicadas como consecuencia de comprobaciones de valor, con orden de retroacción de las actuaciones.

Como consecuencia de lo anterior, se plantea, a su vez, un nuevo problema jurídico, como es el de determinar el momento del procedimiento inspector al que deben retrotraerse las actuaciones. Ello es especialmente relevante en aquellos supuestos en que la valoración se proyecta sobre bienes inmuebles y existe un número elevado de elementos a tasar. Dependiendo de la solución que se ofrezca, será más o menos viable para la Administración cumplir con el plazo previsto en el art. 150.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y evitar una posible prescripción.»

▪ **«El extraño caso del doctor Jekyll y el señor Hyde: las dos caras de las derivaciones de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT»** (23.05.2023)

🔥 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista

Introducción

«Los contribuyentes están recibiendo una de cal y otra de arena en materia de responsabilidad y en concreto en relación con uno de los preceptos que más está dando que hablar, el art. 42.2.a) LGT, según el cual: [...]





El Tribunal Supremo tenía encima de la mesa pendiente de resolver acerca del carácter sancionador de dicho precepto a la hora de aplicar el principio ne bis in idem, y así lo ha hecho en su sentencia de 28 de abril de 2023 núm. 538/2023».

▪ **«Dos anomalías procedimentales de la gestión Tributaria local (autoliquidaciones asistidas que son liquidaciones y municipios de gran población que no crearon su tribunal económico-administrativo)»**
(30.05.2023)

👉 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Introducción

«Cuando esta entrada de nuestro Blog Taxlandia se publique, se habrán celebrado ya las elecciones municipales del 28 de mayo, que permitirán renovar los órganos de gobierno de los 8.131 municipios de España. Parece este un momento oportuno para reflexionar sobre algunas cuestiones de la fiscalidad municipal.

El sistema tributario local reclama una urgente actualización que ha de afrontarse sobre la base de las singularidades que le son propias. La principal de ellas, que los municipios, a pesar de ser entidades de base política, son, sobre todo, corporaciones territoriales cuya principal función es la de prestar servicios a los ciudadanos. El sistema de tributos locales no se utiliza, prioritariamente, para fines de política económica general, son esencialmente, para allegar fondos para suministrar ciertos servicios que los municipios están legalmente obligados a prestar a sus vecinos. Esta peculiaridad afecta a todo el conjunto de figuras tributarias de ámbito local, en cuya ordenación la suficiencia financiera constituye una exigencia esencial (así lo recuerda el Libro Blanco para la Reforma Tributaria, al destacar en su página 46 que ciertos impuestos locales como el IBI o el IIVTNU son “piezas centrales para garantizar la suficiencia del sistema de financiación local”).

Y precisamente por ello, en la hacienda concurre una fuerte presencia del principio del beneficio, que condiciona los tributos locales. Y no sólo las tasas y las contribuciones especiales, sino también los impuestos, ya que las figuras fiscales locales se caracterizan por tener hechos imponible basados en circunstancias que denotan vínculos de pertenencia de los ciudadanos a la corporación local, como la propiedad de inmuebles y de vehículos que pueden circular por las vías públicas, el ejercicio de actividades económicas o el aprovechamiento de plusvalías inmobiliarias»

👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España


➡ ABRIL-MAYO, 2023

A) NÚMERO 277 – ABRIL,2023





▪ «El alcance de la tasación pericial contradictoria en los procedimientos tributarios»


 JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho financiero y tributario. Universidad de Extremadura.

ABSTRACT:

«El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance de la tasación pericial contradictoria en el ámbito de los procedimientos tributarios a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se desprende claramente que nos hallamos ante un procedimiento de impugnación de actos, sino ante un procedimiento de aplicación de los tributos en el que la Administración tiene la obligación de resolver todas aquellas cuestiones que se planteen»

B) NÚMERO 278 - MAYO, 2023

▪ «El procedimiento de comprobación limitada en la reciente doctrina jurisprudencial»

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

Introducción

«La sección 2ª, dedicada a los Procedimientos de Gestión Tributaria, del capítulo III, Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003) – Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria)- termina con la subsección 5, referida al Procedimiento de comprobación limitada, que abarca los artículos 136 a 140.

Tal y como indica, en este punto, la Exposición de Motivos de la Ley, «el procedimiento de comprobación limitada constituye una de las principales novedades de la ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y que supone un importante instrumento para reforzar el control tributario».

En una primera aproximación al tema, teniendo en cuenta el artículo 123 de la Ley 230/1963, General Tributaria, al que, como es sabido, dio nueva redacción la Ley 25/1995, de 20 de julio, la regulación contenida en esta subsección, aunque se titule «procedimiento de comprobación limitada» y pudiera pensarse que regula únicamente los aspectos procedimentales de esa comprobación, lo cual, como se había señalado por la doctrina, era, por otro lado, muy necesaria, supone, bastando tener presente para ello el contenido del primero de sus artículos, el 136, denominada «La comprobación limitada», una regulación general de los aspectos sustantivos de la misma con un claro reforzamiento de las facultades comprobadoras de los órganos gestores.





Es importante resaltar, por otro lado, que, la realización de actuaciones de comprobación limitada por parte de la inspección tributaria, lo cual sigue siendo posible, no teniendo, por tanto, los órganos gestores la exclusividad en la realización de las mismas, se realizará por la citada inspección tributaria «conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley» (art. 141 h) LGT/2003), es decir, íntegramente, por los preceptos integrantes de esta subsección 5, reguladora de un procedimiento de «gestión», el procedimiento de comprobación limitada»

👉 NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

➡ Nº 109 Mayo/Junio, 2023

▪ «Sobre el «Ius Puniendi» Fiscal»

👤 GABRIEL CASADO OLLERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la UCM. Miembro del Consejo Asesor Institucional (CAI) de la AEDAF. Abogado

Resumen

«El autor aborda algunos de los problemas y desafíos que plantea el ejercicio del poder sancionador por la Administración tributaria. Entre ellos destaca la tolerancia de la jurisdicción, constitucional y ordinaria, con la espuria utilización del *ius puniendi fiscal* como instrumento de la función tributaria recaudadora; la tramitación *abreviada*, sin fase de instrucción, del procedimiento sancionador y la ambivalencia liquidataria y sancionadora de las pruebas y de los hechos fijados en el procedimiento de control tributario o coactivamente aportados al mismo; la tradicional suficiencia de la *simple negligencia*, entendida como omisión del deber de cuidado o mera lasitud en la aplicación de la normativa fiscal, para castigar cualquier tipo de infracciones tributarias; o la naturalidad con la que la sanción tributaria acostumbra a seguir a la regularización fiscal casi como la sombra al cuerpo. Existe, sin duda, un interés general en que el *ius puniendi fiscal* se ejercite adecuada y eficazmente; pero “no hay ningún interés lícito, y es castigar a cualquiera, al culpable y al no culpable»

▪ «La problemática actual de la residencia fiscal: tecnología y nuevos métodos de investigación de la Agencia Tributaria»

👤 GUILLERMO RAFAEL GRIÑÓN PÉREZ. Abogado y economista

RESUMEN


«La determinación de la residencia fiscal es una cuestión en muchos casos controvertida. Los principales elementos a tener en cuenta para dicha determinación son los días de presencia física en territorio español y el núcleo o centro de intereses económicos del obligado tributario. Actualmente la Agencia Tributaria está introduciendo cada vez más métodos tecnológicos de rastreo para luchar contra las simulaciones de residencia fiscal interna entre otros países. La





residencia fiscal virtual es un concepto aún abstracto que a futuro puede tener un papel importante en nuestra realidad cotidiana del día a día»

▪ «El ITSGF (sic) ya está aquí...»

 JAVIER GÓMEZ TABOADA. Abogado tributarista.

Resumen

«El pasado 31 de diciembre se devengó, por vez primera, el recién alumbrado Impuesto Temporal sobre la Solidaridad de las Grandes Fortunas que habrá de declararse en el próximo mes de julio. Muchas son las dudas legales que su gestación ha provocado y que, en su caso, podrían afectar -sensiblemente- a su vigencia y a su recaudación. A partir de ahí se abren diversas opciones para intentar preservar los legítimos intereses de los contribuyentes afectados por este nuevo gravamen»


 REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

Edita. Asociación Española de Asesores Fiscales

 Nº 141 Abril-Junio/2023

I. EDITORIAL

▪ «Interdicción de la reformatio in peius y derecho a la reformatio in melius en materia tributaria»


 JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad. Complutense de Madrid (España) Director de la Revista Técnica Tributaria

Introducción

«Tanto la interdicción de la reformatio in peius como el derecho a la reformatio in melius en materia sancionadora constituyen dos relevantes garantías para el obligado tributario, ambas con un manifiesto anclaje constitucional, cuyo alcance y efectos en el ámbito tributario es preciso dilucidar a la luz de la reciente jurisprudencia de los tribunales españoles y supranacionales»

II. ESTUDIOS

▪ «Motivos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de solidaridad de las grandes fortunas

 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela Miembro de AEDAF (España)

Resumen


«El 29 de diciembre de 2022 entró en vigor el Impuesto Temporal de Solidaridad de las grandes fortunas. Es un impuesto con un contenido casi idéntico al del Impuesto





sobre el Patrimonio. Su finalidad última es armonizar las competencias de las Comunidades Autónomas sobre el Impuesto del Patrimonio. El impuesto puede ser inconstitucional, especialmente por atentar contra el principio de seguridad jurídica»

▪ «**Conflictos en la aplicación de la norma: las potestades de la Administración tributaria en ejecución de sentencias o resoluciones**»

 SANTOS GANDARILLAS MARTOS. Magistrado especialista de lo contencioso administrativo (España)

Resumen

«La falta de previsión legal que preside la ejecución de sentencias o resoluciones en el ámbito tributario no facilita una correcta respuesta a varios problemas que se presentan con frecuencia.

El trabajo pretende analizar la validez de las potestades que la Administración tributaria ha desplegado con ocasión de una nueva liquidación dictada en ejecución o sustitución de la primera que fue anulada por una sentencia o resolución de los órganos de revisión. Hasta dónde puede llegar la Administración y con que alcance, constituyen cuestiones que siguen planteando dudas no resueltas con la precisión y certeza necesaria»


▪ «**Dividendos y rentas por transmisión de participaciones en la imposición mínima global. Comparativa e interacción con la exención del Impuesto sobre Sociedades**»

 DIEGO ARRIBAS PLAZA. Doctor en Derecho. Abogado e

Resumen

«La Directiva 2022/2523 ha instaurado en la UE el gravamen global mínimo acordado en el Pilar Dos de la OCDE, que incluye un tratamiento específico para dividendos y rentas por transmisión de participaciones. En particular, cuando se cumplan las condiciones previstas en la norma, estas rentas son obviadas en el análisis de la tributación del grupo. En la presente colaboración se examinan las circunstancias que determinan el ajuste de estas rentas, sus implicaciones materiales y su interacción con la exención del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades»

▪ **La aplicación del plazo de dos años (y otras cuestiones colaterales) para la reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda habitual en el IRPF»**

 JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura (España)

Resumen





«El presente trabajo tiene por objeto analizar, a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial, el alcance en el IRPF de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida con motivo de la transmisión de la vivienda habitual. Se presta una especial atención al requisito en virtud del cual la reinversión del valor de transmisión ha de efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años»

III. ANÁLISIS CRÍTICO DE CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN LA JURISPRUDENCIA

▪ **«La articulación de los procedimientos inspectores y el derecho de defensa ante la comprobación del valor normal de mercado en operaciones entre personas vinculadas: STS de 30 de enero de 2023, rec. núm. 4077/2021»**

👤 JOSÉ LUIS BOSCH CHOLBI. Profesor Titular de la Universidad de Valencia (España)

▪ **«La noción de centro de intereses económicos en la determinación de la residencia fiscal: RTEAC de 19 de diciembre de 2022, RG.00/04837/2019»**

👤 ABELARDO DELGADO PACHECO. Abogado. Profesor Asociado en la UAM. Madrid (España)

▪ **«La liquidación vinculada a delito y el listado de deudores: STS de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020»**

👤 MARTA MORENO CORTE. Doctora en Derecho. Universidad Complutense de Madrid (España)

Resumen

«Según la STS130/2023, de 2 de febrero, la deuda resultante de la liquidación vinculada a delito no cumple con las exigencias del art. 95 bis LGT y, en consecuencia, no es apta para ser incluida en el listado de deudores. El Alto Tribunal fundamenta su decisión en la ausencia de firmeza de esas «deudas», en la presunción de inocencia del obligado tributario sospechoso del delito y en la necesaria congruencia entre las cautelas exigidas para la publicación del listado de «deudores» (art. 95 bis LGT) y los datos recogidos en las sentencias condenatorias de los «defraudadores» (art. 235 ter LOPJ)

▪ **«Antes de comprobar, hay que justificar la necesidad de hacerlo: STS de 23 de enero de 2023, rec. núm.1381/2021»**

👤 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Granada (España)

Resumen

«En estas líneas se comenta la sentencia del Tribunal Supremo arriba identificada donde se exige a los órganos de la Administración tributaria que, al iniciar un





procedimiento de comprobación de valores, justifiquen la necesidad de sus actuaciones, con fundamento en la presunción de veracidad de los datos declarados conforme a lo dispuesto en el art.108.4 LGT»

▪ **«La aceptación del acuerdo de reparto de dividendos no puede fundamentar una derivación de responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT: STS de 15 de febrero de 2023, rec. núm.3001/2021»**

👉 MERCEDES NAVARRO EGEA. CU de la Universidad de Murcia (España)

Resumen

«La derivación de responsabilidad prevista en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 exige la prueba de la intención de colaborar en la ocultación de los bienes del deudor principal.

La sentencia comentada proporciona criterios interpretativos útiles ante la posibilidad de que la Administración tributaria pretenda fundamentar la derivación de responsabilidad a un socio que ha aceptado el reparto de dividendos acordado por el órgano competente de la sociedad, con el argumento de que aquel no asistió a la reunión ni impugnó el acuerdo societario»

▪ **«La compensación de oficio a raíz de la anulación de un embargo: RTEAC de 19 de enero de 2023, RG 00/07892/2022, en unificación de criterio»**

👉 JOSÉ-ANDRÉS ROZAS VALDÉS. Catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universitat de Barcelona (España)

Resumen

«El TEAC unifica criterio en materia de pago mediante compensación, aplicando un criterio de buena administración. Anulado un embargo en su revisión por un órgano económico-administrativo —o judicial— la Administración no puede decretar la compensación de oficio de la deuda de la que traía causa el embargo ilegal, en ejecución de dicha resolución.

Arbitrar el pago de una deuda mediante su compensación con un derecho a la devolución nacido de un procedimiento ejecutivo —encaminado al cobro de esa misma deuda— anulado por mediar actuaciones ilegales en su formalización carece de lógica, y no estimula el actuar diligente de los órganos tributarios en el ejercicio de sus funciones»

IV. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

▪ **«Anulación parcial por el TJUE de la Decisión de la Comisión sobre Ayudas de Estado relativas al sistema español de arrendamiento financiero para la adquisición de buques: STJUE de 2 de febrero de 2023, asuntos acumulados C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P»**

👉 ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA







▪ **«Tributación de las transmisiones intragrupo de activos a la luz de las libertades fundamentales: STJUE de 16 de febrero de 2023, C-707/20 (Gallaher)»**

 ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA

▪ **«El principio de efectividad en la aportación extemporánea de pruebas que acrediten el cumplimiento de los requisitos materiales de una exención de IVA: STJUE de 2 de marzo de 2023, C-664/21 (Nec Plus Ultra)»**

 ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA

▪ **«El concepto de primera ocupación en la rehabilitación de edificaciones: STJUE de 9 de marzo de 2023, C-239/22 (Belgian State and Promo 54)»**

 ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA

V. PRONUNCIAMIENTOS PENDIENTES DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

▪ **«Cuestiones admitidas a casación por el Tribunal Supremo pendientes de resolución»**

 GABINETE DE ESTUDIOS DE AEDAF.

▪ **«Cuestiones prejudiciales pendientes de resolución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea»**

 GABINETE DE ESTUDIOS DE AEDAF.

VI. PRÁCTICA PROFESIONAL

▪ **«La controvertida aplicación práctica del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEPNR)»**

 BLANCA GARCÍA DE VEGA Y BELÉN PALAO BASTARDES

«Como muchos de ustedes recordarán, hace poco más de un año, en concreto, el 9 de abril de 2022, la Jefatura del Estado publicaba en el Boletín Oficial del Estado el texto definitivo de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Mediante dicho texto y entre otras, se introducía, como medida fiscal para incentivar la economía circular, una nueva figura en nuestro sistema tributario: el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Y es que, en particular, la citada norma contemplaba en el Capítulo I del Título VII, ni más ni menos que 17 artículos dedicados a la implantación de este nuevo tributo.

De esta forma, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se configuraba como un nuevo tributo de naturaleza indirecta, monofásico, que gravaba la fabricación, importación y/o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reciclado que tuviesen la consideración de no reutilizables, con efectos 1 de enero de 2023»





👉 CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales) Número. 187 - 2/2023

EDITORIAL: Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno González

El segundo número (187) del año 2023 de la revista *Crónica Tributaria "Nueva época"* recoge cinco aportaciones doctrinales y dos comentarios bibliográficos. En esta ocasión los cinco artículos científicos publicados pueden agruparse en tres grandes temáticas de actualidad e indudable interés para nuestra disciplina científica: los efectos de las nuevas tecnologías digitales sobre la configuración y la aplicación de los sistemas tributarios; la fiscalidad como herramienta para la transición energética y ecológica; y el avance hacia un nuevo modelo que mejore la capacidad fiscal propia de las entidades locales.

Dentro de la primera temática (efectos de las nuevas tecnologías digitales sobre la configuración y la aplicación de los sistemas tributarios) se sitúan los artículos titulados **"Ineficiencia de las normas tributarias ante la economía digital: nuevas reglas de tributación y cumplimiento cooperativo"** (a cargo de Raquel Álamo Cerrillo y Miriam Romero Saiz, de la Universidad de Castilla-La Mancha) y **"E-Administración tributaria: valoración crítica de oportunidades y retos"** (cuya autoría corresponde a Pilar Martín Palacios, ex becaria del Instituto de Estudios Fiscales).

La idea fuerza del primero de los trabajos es que la profundización en el cumplimiento cooperativo puede contribuir a adaptar los sistemas tributarios a la economía digital. Ante el fracaso o el estancamiento de las distintas propuestas realizadas a nivel inter- nacional, europeo e interno para acomodar la imposición societaria transfronteriza a la evolución de la economía y la sociedad y minimizar la erosión de las bases imponibles, las autoras defienden la necesidad de buscar alternativas para dar solución a esta problemática fiscal, en particular, complementar el establecimiento de nuevas reglas fiscales con mecanismos de cooperación tributaria entre Administración y contribuyente. A este respecto el *"compliance tributario"* constituye una herramienta eficaz de gestión del riesgo tributario, que permite un equilibrio justo entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, con importantes ventajas para una y otra. Más allá del *"compliance tributario"*, las Haciendas Públicas deben esforzarse por adaptarse de forma inteligente al contexto económico y social actual ofreciendo mejoras en diversos ámbitos, tales como los procedimientos de resolución de conflictos y una mayor transparencia y cercanía que estimule la cooperación ciudadana. Estas actuaciones y, en particular, los últimos avances en el *"compliance tributario"* pueden llegar a tener, previsiblemente, más éxito que las políticas fiscales articuladas hasta el momento, en la medida en que no dependen del consenso internacional, sino de la voluntad de las propias empresas, las cuales son conscientes de que un sólido compromiso con las





obligaciones fiscales supone una mejora en términos de reputación e imagen de la propia organización, lo que redundará en su propio beneficio y, por ende, en el de las arcas públicas y en el conjunto de la sociedad.

El objeto del segundo trabajo de este primer bloque es analizar el proceso de digitalización de la Administración tributaria española, en especial, el cambio de paradigma experimentado con la inserción de las tecnologías disruptivas (inteligencia artificial, *big data* y *blockchain*) en su funcionamiento, ofreciendo herramientas de gran utilidad para informar y asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y combatir el fraude fiscal. Ejemplo de ello es la posibilidad de emplear *big data* para el diseño conjunto por el sector público y el privado de sistemas de flujo de información, adaptando los sistemas de gestión contable de las empresas a las aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria; y la utilización de la tecnología *blockchain* o cadena de bloques como aliada de la Administración tributaria para combatir el fraude fiscal en el IVA, por medio del empleo de contratos inteligentes (*Smart contracts*) en el marco de operaciones intracomunitarias de bienes. No obstante, el uso, presente y futuro, de las tecnologías disruptivas en la aplicación de los tributos debe conciliarse con el establecimiento de un nivel de protección suficiente de los derechos de los contribuyentes. La autora presta especial atención a la protección de los contribuyentes en el marco de la actividad administrativa automatizada, abogando por una regulación normativa que aborde desde un triple enfoque (ético, jurídico y tecnológico) las garantías de los contribuyentes frente a la adopción de decisiones por parte de la Administración tributaria a través de las nuevas tecnologías. Esta nueva normativa debe velar por el derecho del ciudadano a comprender la actividad administrativa en el nuevo escenario digital. Ante las limitaciones que la Ley de Transparencia y Buen Gobierno establece para hacer valer el derecho a la transparencia algorítmica, es esencial diseñar un sistema de rendición de cuentas a través de una motivación administrativa reforzada, sin que ello suponga la publicidad del código fuente del algoritmo. Como solución a corto plazo, parece plausible establecer que sean las empresas que desarrollan sistemas de información que posteriormente utiliza la Administración tributaria las que otorguen un certificado de calidad acreditativo de que el algoritmo cumple con unos estándares, tal y como prevé la Ley 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación, primera regulación positiva de la inteligencia artificial en España.

El segundo bloque temático (la fiscalidad como herramienta para la transición energética y ecológica) está conformado por los trabajos titulados **“Los impuestos autonómicos propios: ¿una especie en peligro de extinción?”** (de Rodolfo Salassa Boix, Universidad Rovira i Virgili) y **“La necesidad de revisar el papel de los incentivos fiscales al autoconsumo en el conjunto de las medidas de apoyo a la energía solar fotovoltaica”** (de Marta Villar





Ezcurra –Universidad CEU San Pablo– y María del Carmen Cámara Barroso – Universidad a Distancia de Madrid–).

La pregunta que trata de responder el primero de los trabajos de este segundo bloque es si, ante la actividad legislativa estatal desarrollada en la última década (2012-2022) en el ámbito de la imposición ambiental, el Estado está acaparando gradualmente el ámbito competencial en materia ambiental, vaciando de contenido la principal área de imposición de los impuestos autonómicos propios y, por consiguiente, poniendo en peligro de extinción la competencia autonómica para dictar impuestos propios tal y como la conocemos hoy en día. Para ello, el autor analiza en primer lugar la distribución de competencias para establecer impuestos ambientales estatales y autonómicos y la solución normativa ante la existencia de posibles solapamientos. Seguidamente, examina los principales impuestos estatales ambientales (o pretendidamente ambientales) y su similitud con impuestos propios autonómicos previos, a fin de dilucidar cuáles son los hechos impositivos que, a partir de ahora, se vedan a los parlamentos autonómicos y las soluciones articuladas para superar los posibles solapamientos. A continuación, el trabajo analiza las principales recomendaciones efectuadas a nivel europeo y estatal sobre la necesidad de mejorar la armonización y coordinación de la imposición ambiental en España, extrayendo como denominador común de aquellas la necesidad de una reforma integral de la imposición ambiental en España. Este llamamiento lleva implícito una mayor presencia impositiva ecológica a nivel estatal y explicaría la tendencia de crear nuevos impuestos ambientales estatales que, con los años, se está consolidando. La respuesta a la pregunta de partida es afirmativa. El autor concluye que la competencia tributaria autonómica, tal y como la conocíamos hasta ahora, parece encaminarse hacia su extinción o, al menos, hacia una nueva especie competencial mucho más limitada para las autonomías. Ello lleva a imaginar que la fiscalidad ambiental en España estará marcada, previsiblemente en adelante, por una presencia mayoritaria de impuestos estatales. Para no esquilmarse en exceso la competencia impositiva autonómica, el autor defiende como alternativa posible la cesión de todos los impuestos estatales ambientales, no sólo respecto de su recaudación, sino también en cuanto a las competencias normativas, respetando siempre unos mínimos fijados estatalmente para garantizar la coordinación.

El segundo trabajo de este bloque analiza los incentivos fiscales al autoconsumo de energía solar fotovoltaica, en el contexto europeo y español de transición energética y de incremento de precios de la electricidad, empleando para ello un enfoque multidisciplinar. No cabe duda sobre la importancia del fomento del autoconsumo para conseguir un incremento de las instalaciones fotovoltaicas y un correlativo desarrollo de las energías renovables. Sin embargo, existe un importante debate sobre la mejor forma de afrontar esa promoción. Además de los aspectos regulatorios y económicos, es esencial tener en cuenta su





tratamiento desde el punto de vista fiscal, pues la fiscalidad debe estar alineada con los objetivos regulatorios. En este escenario, el principal objetivo del trabajo es valorar si los incentivos fiscales al autoconsumo de energía solar fotovoltaica son o no necesarios y suficientes, examinando la actual regulación española y de la Unión Europea y considerando el objetivo de garantizar la compatibilidad del aumento de la potencia de producción fotovoltaica (sostenibilidad ambiental) con la eficiencia del mercado eléctrico (sostenibilidad económica y financiera), objetivos ambos no siempre alineados. El análisis realizado también tiene en cuenta experiencias de Derecho comparado (Alemania, Francia, Estados Unidos) y la necesidad de respetar los principios de igualdad, capacidad económica y progresividad. La principal conclusión que arroja este artículo científico es la necesidad de revisar la regulación vigente y evaluar si el conjunto regulatorio consigue su finalidad de una manera justa y efectiva.

El tercer bloque temático de este número está integrado por un único artículo científico titulado **“Situación actual y líneas de mejora en los impuestos locales en atención a su recaudación: un análisis territorial”**, a cargo de Alberto Vaquero García (Universidad de Vigo) y María Bastida Domínguez (Universidad de Santiago de Compostela). El objetivo de esta contribución es evaluar el funcionamiento de las principales figuras impositivas de los ayuntamientos en términos de recaudación para establecer posibles líneas de mejora. El modelo fiscal de los ayuntamientos en España, con una antigüedad de más de cuarenta años que ha experimentado sólo ligeros retoques, no permite dotarles de un sistema óptimo desde la perspectiva de la capacidad fiscal. A ello hay que añadir la fuerte atomización de la planta local en España, que condiciona la capacidad de los ayuntamientos para captar recursos propios. Los escasos cambios normativos efectuados en el sistema tributario local han sido impuestos en muchos casos por sentencias de los tribunales que, *de facto*, se han convertido en “legisladores” de los cinco principales tributos con los que cuentan los ayuntamientos. La sucesión de informes de expertos para la reforma tributaria en general y local en particular tampoco ha tenido un reflejo normativo significativo. El resultado de todo ello es, como se muestra con datos cuantitativos territorializados, una recaudación bastante limitada, poco transparente en el procedimiento de cálculo y con graves problemas para su justificación en algunos casos atendiendo a los principios tributarios básicos. El trabajo concluye advirtiendo sobre el riesgo de que el responsable político caiga en “cierta generosidad mal entendida” de aplicar tipos impositivos reducidos y/o importantes bonificaciones en los tres impuestos obligatorios (IBI, IAE e IVTM) y muestre escaso o nulo interés en aplicar figuras impositivas potestativas (IIVTNU e ICIO). Sin embargo, para ofrecer buenos servicios a toda la población es preciso tener una buena capacidad fiscal propia y ello pasa por establecer cambios normativos y técnicos importantes en todos los impuestos municipales.





Para cerrar este número, la sección de comentarios bibliográficos contiene dos reseñas. La primera ha sido elaborada por Domingo Carbajo Vasco (Agencia Estatal de Administración Tributaria) sobre **“El concepto de establecimiento permanente en la revolución digital”**, de Elizabeth Gil García (Tirant lo Blanch, 2022). La segunda ha sido redactada por Alejandro Zubimendi Cavia (Universidad Complutense de Madrid) sobre **“El sistema europeo de fuentes”**, de Ricardo Alonso García y Paz Andrés Sáenz de Santamaría (Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2022).


Deseamos que los lectores disfruten una vez más con la lectura de este nuevo número y les agradecemos su interés en la revista.

I. ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

▪ **«Ineficiencia de las normas tributarias ante la economía digital: nuevas reglas de tributación y cumplimiento cooperativo»**

Recibido: Agosto, 2022

Aceptado: Noviembre, 2022

 RAQUEL ÁLAMO CERRILLO (Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública. Departamento de Economía Aplicada I Universidad de Castilla-La Mancha). MIRIAM ROMERO SAIZ (Graduada en Administración y Dirección de Empresas. Graduada en Derecho. Universidad de Castilla-La Mancha)


Resumen

«La obsolescencia de los sistemas tributarios a la nueva realidad económica, marcada por el uso de las nuevas tecnologías, es una realidad innegable, con una clara consecuencia: la reducción de las bases imponibles de los principales impuestos que gravan la actividad empresarial. Nos encontramos en un momento crucial en el marco de la fiscalidad internacional, ya que han de adecuarse los sistemas tributarios a la economía digital, ya sea estableciendo nuevos conceptos tributarios, o incluso, creando impuestos específicos –nuevo paradigma fiscal–. Sea una u otra la opción elegida, o ambas, es necesario el consenso internacional para que las decisiones adoptadas sean eficientes. Por ello, la aplicación del cumplimiento cooperativo a la fiscalidad de la economía digital puede ser una opción adecuada de colaboración entre partes implicadas»

▪ **«E-Administración tributaria: valoración crítica de oportunidades y retos»**

Recibido: Julio, 2022

Aceptado: Septiembre, 2022

 PILAR MARTÍN PALACIOS. Graduada en Derecho. Graduada en Administración y Dirección de Empresas. Universidad CEU San Pa


Resumen





«Este trabajo tiene por objetivo analizar el proceso de digitalización de la Administración tributaria española. Reconociendo el carácter transformador de las nuevas tecnologías y su transversalidad en toda la sociedad, nuestro cometido es valorar los retos y oportunidades que éstas ofrecen a las Administraciones tributarias. Se analiza el cambio de paradigma experimentado por la Administración, evaluando la inserción de las tecnologías disruptivas (Inteligencia Artificial, *Big Data* y *Blockchain*) en su funcionamiento. Por último, se resalta la necesaria protección, en este contexto, de los derechos y garantías de los contribuyentes»

▪ «Los impuestos autonómicos propios: ¿una especie en peligro de extinción?»

 RODOLFO SALASSA BOIX, Doctor en Derecho y Magister en Derecho de la Empresa Universidad Rovira i Virgili de Tarragona. Profesor Agregado (Serra Húnter) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Pompeu Fabra de Barcelona.


Recibido: Octubre, 2022

Aceptado: Noviembre, 2022

Resumen

«Considerando que en los últimos años el Estado español ha establecido cada vez más impuestos ambientales, que tornaron incompatibles muchos impuestos autonómicos previos e impiden la implantación de nuevos impuestos autonómicos similares, parece que el Estado está acaparando gradualmente el ámbito competencial en materia ambiental. Teniendo en cuenta que la mayoría de los impuestos autonómicos propios son de carácter ambiental, nuestro objetivo consiste en determinar si la competencia autonómica para dictar impuestos, tal y como la conocemos hoy en día, se encuentra en peligro de extinción»

▪ «Situación actual y líneas de Mejora en los impuestos locales. En atención a su recaudación: un análisis territorial»

 ALBERTO VAQUERO GARCÍA. Facultad de Ciencias Empresariales y Turismo. GEN-Universidad de Vigo. María Bastida Domínguez. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Santiago de Compostela

Resumen

«A diferencia de la fiscalidad estatal y autonómica que viene experimentado importantes cambios periódicamente, el modelo fiscal de los Ayuntamientos en España data de hace más de 40 años. Pese a haber sido objeto de ligeros retoques, este modelo no ha permitido contar con un diseño óptimo de la capacidad fiscal propia de estas entidades locales. A ello debe añadirse que, los pocos cambios normativos han sido de naturaleza obligada por parte de sentencias de los tribunales, que *de facto* se han convertido en “legisladores” de los cinco principales






tributos con los que cuentan los ayuntamientos. Además, durante todos estos años se han venido sucediendo numerosos “Libros Blancos” para la reforma tributaria en general y local en particular, que no han tenido reflejo en la compleja casuística fiscal de estas entidades locales. El resultado es una recaudación bastante limitada, poco transparente en el procedimiento de cálculo y con graves problemas para su justificación para algunos de los principios tributarios básicos. El objetivo de esta contribución es evaluar el funcionamiento de las principales figuras impositivas de los ayuntamientos para establecer posibles líneas de mejora».

▪ «**La necesidad de revisar el papel De los incentivos fiscales al Autoconsumo en el conjunto de las Medidas de apoyo a la energía solar Fotovoltaica**»

Recibido: Enero, 2023

Aceptado: Marzo, 2023


 MARTA VILLAR EZCURRA. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario Universidad CEU San Pablo. MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO. Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

Resumen

«Este trabajo analiza los incentivos fiscales al autoconsumo de energía solar fotovoltaica, en el contexto europeo y español de transición energética y del incremento de precios de la electricidad, con un enfoque multidisciplinar. Su principal objetivo es valorar si estos incentivos son o no necesarios y suficientes, examinando la actual regulación española y de la Unión Europea. En el análisis realizado, se tienen en cuenta experiencias del Derecho comparado y se consideran, especialmente, los objetivos de sostenibilidad medioambiental, económica y financiera, así como los principios de igualdad, capacidad económica y progresividad. Se llega a la conclusión de que es necesario revisar la regulación vigente y plantear si el conjunto regulatorio consigue su finalidad de una manera justa y efectiva»

II. COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

▪ «El concepto de establecimiento permanente en la revolución Digital»


 GIL GARCÍA, ELIZABETH. Editorial Tirant lo Blanch Colección Tributario Profesional (Valencia, 2023, 178 páginas)

COMENTARIO: Domingo Carbajo Vasco. Inspector de Hacienda del Estado. Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Agencia Estatal de Administración Tributaria»

▪ «**El sistema europeo de fuentes**»





 ALONSO GARCÍA, RICARDO y ANDRÉS SÁENZ DE SANTA MARÍA, PAZ.
Fundación Coloquio Jurídico Europeo. Madrid, 2022, 223 págs.

COMENTARIO: Alejandro Zubimendi Cavia. Escuela de Práctica Jurídica. Universidad Complutense de Madrid.



VI.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES



«CARLOS PALAO TABOADA»

(Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario)

«Prestaciones patrimoniales de carácter público»

«El concepto de «prestación patrimonial de carácter público» (PPCP) se utiliza por el artículo 31.3 CE con la única finalidad de delimitar el ámbito de la reserva de ley y es aplicable a prestaciones de cualquier naturaleza, públicas y privadas, tributarias o no. Por consiguiente, dicho concepto no designa a una determinada clase de prestaciones en sentido material. Sin embargo, algunas afirmaciones del Tribunal Constitucional vincularon el concepto de PPCP al de tributo y sobre esta base, respaldada por el legislador, un sector relevante de la doctrina sostuvo la existencia de un concepto constitucional de tributo más amplio que el ordinario. En virtud de esta tesis, la retribución pagada por los usuarios de los servicios públicos indispensables (por tanto PPCP) tenía que tener necesariamente, por mandato constitucional, naturaleza tributaria, es decir, de tasa, y no de «tarifa» o precio privado, independientemente de la forma de gestión del servicio. Esta tesis, que pasó por diversas vicisitudes normativas y jurisprudenciales, fue finalmente abandonada por la reforma que realizó en esta materia la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público (LCSP), que calificó a las tarifas de los servicios públicos con un régimen de gestión de Derecho privado de «PPCP no tributarias». Este concepto, que causó una cierta perplejidad en la parte de la doctrina para la que esta expresión encierra una contradicción en los términos, significa sencillamente la





definitiva desaparición, sancionada por la STC 63/2019, del erróneo concepto constitucional de tributo.

Las PPCP consistentes en la retribución por la utilización de servicios públicos necesarios deben distinguirse nítidamente de aquellas otras que consisten en la obligación de soportar una carga o gravamen sin que exista una contraprestación del ente público directa o indirectamente beneficiario. Esta segunda clase de PPCP plantea problemas constitucionales distintos de los suscitados por la clase anterior; por ello mantenerlas debidamente separadas es una exigencia de claridad, no siempre respetada suficientemente ni por el legislador ni por el TC. Las PPCP de esta segunda clase entran sin dificultad en la amplia categoría de los tributos parafiscales, algo que advirtió también confusamente el legislador de la LCSP cuando sustituyó la norma sobre exacciones parafiscales contenida en la DA Primera de la LGT por otra relativa a las PPCP»

(Revista de Contabilidad y Tributación CEF.NÚM. 481/2023)



MONUMENTO A PIO BAROJA



Es uno de los monumentos más modernos del Parque del Retiro, ya que se instaló en 1980. Inicialmente estaba en el interior de Parque, junto a la puerta del Ángel Caído. En 2007 se colocó en su ubicación actual, presidiendo la Cuesta de Claudio Moyano.

Autor: [Asqueladd](#)
Licencia: [Creative Commons Attribution-](#)

VII. CONDICIÓN HUMANA

[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

→ ABRIL, 2023

▪ **Lesión del derecho a la presunción de inocencia. Una vez más las dilaciones indebidas.**

El Tribunal Supremo anula la condena por falsificación de moneda a un hombre que estafó 5.000 euros a las máquinas expendedoras de Metro de Madrid (04.07-2023)

«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha anulado la condena por delito de falsificación de moneda a un hombre que utilizó unas piezas metálicas de las mismas dimensiones, peso y efecto electromagnético de las monedas de dos euros para estafar 5.000 euros a las máquinas expendedoras de billetes del Metro de Madrid. El hombre introducía las piezas en la ranura para monedas y luego pulsaba el botón de anulación de la operación, logrando que la máquina le devolviera una moneda de dos euros de curso legal. Operación que repitió al menos 2.500 veces con otras tantas monedas, y en numerosas estaciones entre junio y noviembre de 2014.

La Audiencia de Madrid le condenó en primera instancia a 6 años y 6 meses de prisión por un delito de falsificación de moneda en concurso medial con un delito continuado de estafa, con la atenuante muy cualificada de dilaciones indebidas, penas que ratificó el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

El Supremo ha estimado parcialmente el recurso del acusado y le absuelve del delito de falsificación de moneda, por lo que la condena pasa a ser de 4 meses de prisión por delito de estafa.

El alto tribunal explica que el delito de falsificación de moneda, con una extraordinaria penalidad -de ocho a doce años prisión-, exige que la moneda imitada sea lo suficientemente parecida a la original como para engañar a una persona media, es decir, ha de ser idónea para acceder al tráfico económico y a su utilización como instrumento de pago intrapersonal.





Y en el caso analizado, el tribunal concluye que, “al margen del grosor y el diámetro que pudiera corresponder al de las monedas de dos euros, la apariencia de las piezas metálicas utilizadas en la defraudación excluye el más mínimo riesgo de confusión con una moneda de curso legal. Carecen de todo perfil, de todo relieve, de todo signo identificativo que pudiera hacerles pasar por una moneda de curso legal. Su apariencia es la de una pieza metálica redonda con los dos planos lijados, al modo de las viejas fichas telefónicas que se utilizaban en las cabinas públicas, pero sin hendiduras o a la de las fichas empleadas en las atracciones de feria”.

Esa “ausencia de genuinidad” fue precisada en el propio informe pericial y en ello coincidieron los empleados de Metro que extrajeron las piezas de las máquinas expendedoras. Para el Supremo “resulta difícilmente explicable que con el material probatorio -testifical y pericial- producido y disponiendo de la posibilidad de observar directamente las piezas metálicas que obraban como piezas de convicción, se pueda identificar el más mínimo trazo de genuinidad con monedas de curso legal”, por lo que hubo lesión del derecho a la presunción de inocencia por manifiesta incompletitud e irracionalidad en la valoración probatoria.

La Sala señala que no era suficiente que las piezas, por sus características de peso, dimensiones y efecto electromagnético, sirviesen para ‘engañar’ a las máquinas expendedoras, lo cual queda absorbido por el delito de estafa que se confirma, sino que para condenar por falsificación de moneda debían parecerse a las monedas de dos euros, aunque el tipo tampoco exija una suerte de “virtuosismo falsario” que haga indistinguible la moneda genuina de la imitada, según explica la sentencia»

▪ El hábito no hace al monje

El Tribunal Supremo confirma la pena de 5 años de cárcel para un abogado que se quedó con 148.000 euros de unos clientes (05.04.2023)

«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena de 5 años de prisión a un abogado de Gijón por quedarse con 148.850 euros de un matrimonio de clientes, a los que dejó en una situación de penuria económica que obligó a la mujer a pedir limosna en la puerta de una iglesia, según recogen los hechos probados.

En 2010, la mujer acudió al letrado para encargarle, entre otras gestiones, la tramitación del cobro de la pensión de incapacidad permanente reconocida a su marido tras sufrir, a los 60 años, una parada cardio-respiratoria mientras estaba trabajando, lo que le generó una grave discapacidad.

Tras encargarse de que la pareja cobrase el dinero del seguro por el accidente y la prestación en el grado de gran invalidez, el abogado aconsejó a la mujer que





le otorgara un poder para seguir con las reclamaciones pendientes. La mujer, que la sentencia explica que era una persona de bajo nivel intelectual, con dificultades de funcionamiento en tareas complejas y desbordada por la situación generada por el accidente laboral de su marido, le concedió a él y a un abogado de su despacho un poder amplísimo que incluía las facultades para ingresar o retirar fondos o realizar transferencias para pagos a terceros en las entidades bancarias donde ella fuera titular de cuentas corrientes.

El abogado, al margen de su compañera de despacho y con desconocimiento de ésta, sabedor del importante incremento en los ingresos del matrimonio derivados del cobro de la pensión por gran invalidez y de las indemnizaciones derivadas del accidente laboral, "de forma constante y sostenida durante años, procedió a abusar del poder otorgado de buena fe" por la mujer, apropiándose entre 2010 y 2017 de 148.850 euros de la pareja.,

Así, a partir de cinco días después de obtener el poder, empezó "a hacer un uso indebido de éste en su beneficio exclusivo, de tal modo que las notables cantidades de dinero ingresadas en la cuenta bancaria que el matrimonio tenga en el Banco (...) fueron desapareciendo de la misma con importantes y numerosas disposiciones en efectivo que ...realizaba en Gijón, hasta el punto de quedar en números rojos algunos meses, siendo penalizada dicha cuenta con un cargo de 39 euros por saldo deudor cada vez que esto sucedía (ocurriendo por primera vez el día 28 de enero de 2014) y sufriendo sus titulares una penuria económica que llevó a (la mujer) a pedir limosna en la puerta de una iglesia, ya que en repetidas ocasiones acudía en Valladolid a sacar el dinero del banco para cubrir sus modestas necesidades -al margen de las domiciliaciones- y no lo podía hacer por no existir metálico", indican los hechos probados.

La pareja se fue a vivir en 2010 a Valladolid después del accidente, él ingresado en una residencia y ella a un piso de alquiler cercano a la misma. El asunto se destapó cuando un hombre se interesó por la situación de la mujer y la acompañó al despacho de una abogada, que puso los hechos en conocimiento de la Fiscalía en junio de 2017.

La Audiencia de Asturias, en sentencia posteriormente ratificada por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, condenó al abogado como autor de un delito continuado de apropiación indebida, de especial gravedad por la situación económica en la que dejó a sus víctimas, y con la agravante de obrar con abuso de confianza, a 5 años de prisión, el mismo tiempo de inhabilitación para ejercer la profesión de abogado, multa de 3.960 euros, y el pago de 180.906 euros como indemnización a la pareja por los perjuicios ocasionados más 5.000 euros a la mujer por daños morales. El Supremo corrige el fallo únicamente en la cuantía de la indemnización, que reduce de 180.906 euros a 148.850 euros, al considerar que de la primera cuantía hubo 33.000 euros que sí se acreditó que fueron gastos del matrimonio atendidos por el acusado.



La Audiencia de Asturias, en la sentencia ahora confirmada, destacó que “el resultado de las pruebas practicadas no deja lugar a duda de que (el acusado), abusando de la confianza depositada en él por (la mujer), nacida en 1953 y persona de bajo nivel intelectual, con dificultades de funcionamiento en tareas complejas y desbordada por la situación generada por el accidente laboral de su marido y siendo conecedor ... -por ser su abogado- de las importantes sumas de dinero que habían entrado en la cuenta bancaria del matrimonio con motivo del referido accidente laboral, de manera constante y sostenida en el tiempo y sin justificación razonable, fue vaciando de dinero la cuenta bancaria del matrimonio hasta dejarla en números rojos en repetidas ocasiones»

▪ Una vez más, la malversación de los fondos públicos y las dilaciones indebidas

La Audiencia de Valencia condena a tres años y medio de prisión aun exalcalde de Gandía por malversar fondos públicos al resolver el contrato de la televisión local (13.04.2023)

«La Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Valencia ha condenado a tres años y medio de prisión y a seis años y medio de inhabilitación al que fuera alcalde de la ciudad de Gandía entre los años 2011 y 2015, Arturo T.Ch., como autor de un delito de malversación cometido al resolver el contrato con una empresa para la prestación del servicio de televisión local.

La Sala ha impuesto, como cooperador necesario del mismo delito de malversación, un año y nueve meses de cárcel y tres años y medio de inhabilitación al administrador de la adjudicataria del contrato, Comarques Centrasl Televisió SL(CCTV), cuyo nombre comercial era Telesafor.com, Ricardo Manuel F.V.

En cambio, ha absuelto a otros cinco acusados en esta causa, al entender que no ha quedado probada su participación los delitos.

La sentencia, que puede ser recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, aprecia para los dos condenados la atenuante de dilaciones indebidas por el retraso en la tramitación del procedimiento, al tiempo que cifra en al menos 135.812 euros el perjuicio ocasionado a las arcas municipales, cantidad en la que ambos deberán indemnizar conjunta y solidariamente al Ayuntamiento de Gandía.

Los magistrados consideran probado que el entonces alcalde y el administrador de CCTV acordaron el 10 de febrero de 2013 por escrito resolver el contrato que ambas partes habían firmado dos años antes.

En ese documento se pactó que Iniciatives Públiques de Gandía (IPG) -la sociedad anónima de capital íntegramente municipal presidida por el propio alcalde que había encomendado el servicio de televisión local a CCTV- pagaría a





ésta medio millón de euros “en compensación al contratista de las obligaciones económicas que le son propias”.

En ese contrato se estipulaba que CCTV se comprometía a no emitir hasta 2016 programación de carácter político en la ciudad de Gandía y que para hacerlo debería consensuarlo con el Ayuntamiento, tal y como recoge el apartado de hechos probados de la sentencia.

Según el Tribunal, las “verdaderas razones” de la resolución del contrato residían en el interés de Arturo T.Ch. en finalizar la relación con CCTV y en que, una vez finalizada esa relación, CCTV “no incluyera dentro de la actividad televisiva que pudiera seguir desarrollando como licenciataria de TDT en la comarca programas de contenido político que no estuvieran supervisados por el Ayuntamiento de Gandía”.

Por su parte, Ricardo Manuel F.V., aceptó ese acuerdo tanto para cobrar el dinero que IPG adeudaba a su empresa como para “obtener un rendimiento económico por acceder a lo pretendido por el señor Arturo T.Ch.”.

Así, ambos acusados “firmaron el documento sin que existiera cobertura legal para el pago del total del importe que excedía de las facturas debidas” -señala la Sala, que cuantifica ese exceso en más de 300.000 euros- “pues superaba el que legamente hubiera podido reclamar CCTV por la resolución del contrato”.

Los magistrados concluyen que ambos condenados acordaron la resolución del contrato “para conseguir atender intereses particulares y no públicos” y dispusieron para ello o participaron “en actos adecuados para provocar la disposición injustificada de caudales públicos”.

El Tribunal descarta aplicar a ambos la reforma del delito de malversación recogida en la reciente Ley Orgánica 14/2022, al entender que no resulta más beneficiosa en este caso para los penados que la redacción del Código Penal vigente en la fecha de comisión de los hechos»

▪ Grave daño a las Empresas de Empleo Temporal

El Tribunal Supremo anula el apartado de un Convenio de Supermercados que obligaba a pagar un 10% más de salario a los trabajadores contratados a través de ETT (21.04.2023)

«La Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha declarado la nulidad de un apartado del II Convenio Colectivo de trabajo de los Supermercados y Autoservicios de alimentación de Catalunya, referido a la provincia de Girona, que obligaba a pagar un 10 por ciento más, en concepto de plus de eventualidad, a los trabajadores del sector contratados por las Empresas de Trabajo Temporal (ETTs) que a los contratados directamente por los supermercados.



El tribunal considera que los párrafos cuestionados producen un “daño grave” a las ETTs puesto que “privan a las empresas de trabajo temporal de poder remunerar a su personal cedido en las mismas condiciones que lo hacen las empresas usuarias. Por fuerza, el sobrecoste que comporta la obligación de abonar una remuneración superior desincentiva la formalización de contratos de puesta a disposición”.

Añade que con mayor salario se mejora la condición de quien presta su actividad, pero matiza que “no se trata de afirmar que resulte lesivo el aumentar la remuneración de ciertas personas, sino de que eso se haga solo respecto de una categoría de ellas y con la clara finalidad de aumentar el coste que ello representa”.

La sentencia, ponencia del magistrado Antonio V. Sempere, explica que la alteración de los costes salariales respecto de los queridos por el legislador “afecta de forma negativa a los derechos de las ETTs”. Por tanto, “que un convenio colectivo negociado sin suficiente representatividad para ello altere esa regla de equiparación retributiva, aumentando los costes salariales de las ETTs, distorsiona el esquema querido por el legislador”.

Del mismo modo, señala que el acudimiento a una ETT no aumenta las posibilidades de temporalidad, por lo que la previsión introducida y cuestionada “resulta inocua desde la perspectiva de reducir la precariedad, que es la justificación acogida por la sentencia de instancia para legitimarla”.

El tribunal ha estimado en parte el recurso de casación interpuesto por la Asociación de Agencias de Empleo y Empresas de Trabajo Temporal (ASEMPLEO) que solicitaba la anulación de los párrafos 5, 6, y 7 del apartado 11 del Anexo 3 del Convenio impugnado, por ocasionar un perjuicio a esta asociación y a las empresas asociadas al establecer obligaciones directas a las ETTs.

La Sala concluye que los párrafos 5 -entrega de copia de contratos a Comisión Mixta del Convenio- y 7 -salarios superiores- del Anexo dedicado a la provincia de Girona que establecían obligaciones para las empresas no representadas, formalmente excluidas del ámbito de aplicación del convenio, carecen de validez.

En cambio, mantiene el párrafo 6, que atribuye a la Comisión Mixta del Convenio tareas de seguimiento de los contratos de puesta a disposición, en la medida en que no imponga una obligación nueva a las ETTs ni les cause perjuicio».

→ Mayo, 2023

▪ La falsificación de un documento carente de efectos no es un delito

El Tribunal Supremo absuelve del delito de falsificación a un secretario municipal que certificó la “nacionalidad catalana” de los candidatos al no tener ninguna posibilidad de generar efectos (05.05.2023)





«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha absuelto del delito de falsificación de certificados al secretario-interventor del Ayuntamiento de Madremanya (Girona) por certificar en dos documentos remitidos al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en 2018 que dos candidatos a juez de paz ostentaban la “nacionalidad catalana”, constando en su DNI y en el padrón municipal la nacionalidad española de ambos.

El alto tribunal estima el recurso del acusado y anula la condena de 8 meses de suspensión de empleo o cargo público que le impuso por el mencionado delito, en primer lugar, el Juzgado de lo Penal número 1 de Girona, y en segundo lugar, la Audiencia de Girona. El motivo de la absolución es que el certificado emitido, al consignar algo que no es una nacionalidad, carecía de potencialidad para generar confusión o cualquier clase de consecuencia jurídica indebida, de modo que era “una conducta tan pueril como inofensiva” desde el punto de vista penal.

De hecho, la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña procedió, por unanimidad, al nombramiento de los candidatos propuestos, “no cabiendo duda alguna de la nacionalidad española que ambos ostentaban”, indica el Supremo.

Para el tribunal, “es claro que el acusado de ningún modo podía acreditar, atribuyendo absurdamente la nacionalidad catalana a los candidatos propuestos, extremos que se encontraran a su disposición en ninguna clase de archivo, expediente o documentación que hubiera a su cargo, alterando, en este sentido y de manera objetiva, la realidad”.

Pero, añaden los magistrados, no puede resultar sancionable la conducta de una autoridad o de un funcionario público que falte a la verdad en el libramiento de un certificado de manera irrelevante, sin transcendencia alguna (delito que, de existir, presentaría una naturaleza meramente formal). Como en el caso concreto, donde lo que se atribuía a los candidatos no era una nacionalidad distinta a la real sino algo distinto de una nacionalidad, según explica la sentencia»

▪ La pesadilla de lo medioambiental

Tribunal Supremo confirma la condena a 4 años de prisión a un empresario por daños ambientales con la explotación de una mina en un espacio protegido en León (05.05.2023)

«La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 4 años de prisión al empresario minero V.A. por los daños medioambientales causados en un espacio protegido con la explotación de la mina de carbón a cielo abierto ‘Nueva Julia’, en el término municipal de Cabrillanes (León).

El tribunal ha desestimado los diez motivos del recurso de casación interpuesto por el condenado contra la sentenciade la Audiencia Provincial de León que le





impuso la citada pena de prisión y el pago de 24.346.882 euros, en concepto de responsabilidad civil, por un delito contra los recursos naturales y el medio ambiente. También declaró la responsabilidad civil subsidiaria, en el pago de dicha cantidad, de la entidad Minero Siderúrgica de Ponferrada SA y su sucesora Coto Minero del Cantábrico.

La Sala considera que la empresa tenía licencia urbanística concedida por el Ayuntamiento de Cabrillanes, pero que los trabajos de explotación se deberían circunscribir a labores a realizar en el perímetro de Suelo Rústico Común, que dando denegada la licencia para la ejecución de cualquier tipo de obra en Suelo Rústico de Protección Natural Pastizal y Matorral y en Suelo Rústico con Protección de Espacios Naturales de Interés Especial, y, sin embargo, la promotora ocupó la parcela nº 4 y nº 5 sin contar con la preceptiva licencia, actuaciones que se ejecutaron a sabiendas de su ilegalidad”.

Asimismo, el tribunal precisa que la promotora “invadió terrenos pertenecientes al municipio de Villablino, cuando la concesión minera se ceñía exclusivamente al municipio de Cabrillanes, extralimitación que ocupó un terreno de 18,8 hectáreas del Monte 280, terreno protegido por la Red Natura 2000, terrenos cuya invasión no contaba con ningún tipo de autorización administrativa ni por parte de la Delegación Territorial de la Junta de Castilla y León, ni de licencia municipal de apertura ni urbanística por parte del Ayuntamiento de Villablino”.

Además, señala que la entidad promotora “no llevó a cabo los trabajos de restauración en la forma y condiciones previstas en la Declaración de Impacto Ambiental, siendo la extensión de terreno dañado 424,49 hectáreas.

La sentencia, ponencia del magistrado Ángel Luis Hurtado, considera que en este caso hay prueba que evidencia “los exagerados excesos medioambientales que se declaran probados” y señala que el impacto “es de tal envergadura, que ofrece muestras que, a simple vista, son detectables, como las modificaciones topográficas, o la destrucción tanto del suelo como de la totalidad de la vegetación, o la existencia de escombreras de estériles, o el taponamiento de cauce de arroyos por escombros”.

Para la Sala, la invasión de los terrenos de Villablino no se puede considerar como algo distinto e independiente de la explotación minera, sino como “un exceso más de todos cuantos incurrió la promotora, unos cualitativos, mediante la agresión a los recursos naturales, y otros cuantitativos, en cuanto que se expandió por unos terrenos para los que no tenía autorización, al igual que no la tenía para la agresión al medio ambiente, y todo ello a partir de unas autorizaciones que sí obtuvo, pero que, en su desarrollo, se extralimitó en todos sus aspectos, siempre con la misma finalidad lucrativa que guio todo el proceder del condenado”.

El tribunal rechaza derivar la responsabilidad hacia otros directivos o personal de la empresa, y, en este sentido, subraya que la sentencia recurrida explica





acertadamente que el acusado era dueño, gestor, director, supervisor y administrador de la empresa, lo que implica que, "aun cuando fuera cierta esa estructura organizativa que alega que existía en la empresa, pero que no acredita, el control de toda su actividad pasaba por sus manos".

La Sala concluye que es procedente la condena del recurrente como autor de un delito doloso, "como consecuencia de dominio funcional de la actividad que realizaba su empresa, por el control que sobre la misma tenía como jefe, gestor y dueño de tal actividad", y rechaza, por incompatibles, los argumentos de la defensa relativos a la tesis de la imprudencia.

Añade que es razonable la pena impuesta por el tribunal sentenciador tras tener en cuenta las circunstancias de agravación que concurren en este caso, la enorme extensión de la zona afectada, más de 400 hectáreas, los más de cuatro años que duró la explotación, la enorme gravedad de los daños y riesgos ocasionados, y los más de veinticinco millones en que se calculó la reparación de estos.

Del mismo modo, rechaza la queja relativa a que la cuantía de la indemnización es excesiva por haberse hecho extensiva a toda la zona minera y aclara que el tribunal sentenciador la fijó teniendo en cuenta la cuantificación objetiva, autorizada en Consejo de Ministros con fecha 25 de octubre de 2019, para la rehabilitación medioambiental de la explotación de carbón a cielo abierto 'Nueva Julia'»

▪ **Todavía hay quien aspira a la ampliación de la vida laboral**

El Tribunal Supremo da la razón a un beneficiario que renuncia a su pensión de jubilación tras serle notificada su concesión para seguir cotizando y lograr una cuantía mayor (11.05.2023)

«La Sala Social del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que establece que el beneficiario de una pensión jubilación puede dejar sin efecto la misma, tras recibir la notificación de su concesión por la Seguridad Social, para solicitar la con posterioridad en un momento en el que sea más favorable a sus intereses. El Supremo destaca que no se trata de una situación irreversible ni una renuncia al derecho a la jubilación.

La cuestión planteada ante la Sala consistía en determinar si es posible dejar sin efecto por voluntad del beneficiario una prestación de jubilación reconocida, inmediatamente después de su notificación, para poder solicitarla más adelante, en un momento posterior que le pueda resultar más favorable al aumentar su período de cotización. Un Juzgado de Alicante le dio la razón al solicitante, dejando sin efecto la resolución del INSS que reconoció su pensión jubilación, y ordenando la devolución de todo lo que hubiese percibido por ese concepto.





Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana revocó esa sentencia al estimar el recurso presentado por la Seguridad Social. Argumentó que no es posible la renuncia a una pensión de jubilación una vez que esta ha sido reconocida, ya que la única causa de extinción de la pensión de jubilación establecida en nuestro ordenamiento jurídico (además de la sanción de pérdida por causa de incompatibilidad), es, en consonancia con su carácter vitalicio, el fallecimiento del pensionista, sin que esté prevista legal o reglamentariamente la posibilidad de renuncia a la pensión de jubilación, que contravendría el principio de irrenunciabilidad de derechos del artículo 3 de la Ley General de la Seguridad Social.

El beneficiario planteó un recurso de casación para la unificación de doctrina ante el Supremo invocando una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que dio una respuesta opuesta a una reclamación similar. En ambos casos se trataba de solicitantes de la pensión de jubilación que pedían, después de que le fuese reconocida, dejarla sin efecto al no estar conformes con la cuantía para poder volver a pedirla posteriormente. Frente a la respuesta negativa del TSJ valenciano, el TSJ andaluz dio la razón al demandante al considerar que no se trataba de una renuncia de derechos prohibida por la Ley.

El Supremo establece, con apoyo de la Fiscalía, que la doctrina correcta es esta última, ya que la actuación contemplada en las sentencias comparadas no es una renuncia al derecho a la prestación de jubilación que, como tal, estaría prohibida por nuestro ordenamiento jurídico. “Es cierto que tal posibilidad no está expresamente prevista en la norma; pero tampoco está expresamente prohibida, porque la situación descrita no implica, en modo alguno, una renuncia al derecho a la prestación de jubilación, sino la manifestación de no querer disfrutarla en la cuantía reconocidas para solicitarla más adelante”, cuando lo estime más conveniente para sus intereses, y se den otras circunstancias (de carencia y cotización) que puedan suponerle una prestación mayor.

Por ello no se trata de “una actuación que pueda considerarse ilegal y, tampoco que pueda entenderse como la renuncia al derecho a una prestación pública de la Seguridad Social que, por otro lado, podría no disfrutarse con el simple hecho de no solicitarse nunca. No hay renuncia abdicativa unilateral a los derechos que concede el sistema de Seguridad Social”.

Añaden que debe tenerse en cuenta, además, que la solicitud de jubilación no resulta obligatoria para quienes cumplan la edad ordinaria de jubilación; y, por otro lado, que el propio sistema permite e, incluso, incentiva la prolongación de la vida activa y, con ello, el retraso en la solicitud de la jubilación»

▪ Las secuelas de la Administración del extinto Banco Popular

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo desestima el recurso del Banco Santander contra la sentencia de la Audiencia Nacional, que confirmó la resolución sancionadora (16.05.2023)





«La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha confirmado la sanción de 1 millón de euros impuesta por la Comisión Nacional del Mercado de Valores al Banco Santander, como sucesor del Banco Popular en la responsabilidad por una infracción cometida por este último banco, por omitir datos o darlos engañosos en sus informes anuales de 2013 a 2015 sobre remuneración de sus consejeros ejecutivos en relación con los sistemas de ahorro a largo plazo y pagos por resolución de los contratos.

El tribunal ratifica su doctrina en relación con la sucesión en la responsabilidad sancionadora entre personas jurídicas, y subraya que dicha sucesión opera también cuando las sanciones se imponen por infracciones cometidas por el consejo de administración de la entidad bancaria absorbida por el incumplimiento de medidas organizativas o de otra índole exigidas por la normativa vigente a las entidades bancarias.

La Sala se muestra de acuerdo con el Abogado del Estado en que es irrelevante el hecho de que la actuación de la entidad absorbente resulte ajena a la actuación que generó la responsabilidad, ya que la transmisión de responsabilidad no opera por ser el autor de la conducta sancionada sino por el ser el sucesor y continuador de la sociedad que la adoptó.

De ese modo, desestima el recurso del Banco Santander contra la sentencia de la Audiencia Nacional, que confirmó la resolución sancionadora. En este caso, todo el expediente sancionador se entendió con el Banco Popular, incluida la propuesta de resolución, y tras la fusión por absorción por el Banco Santander se dio traslado del expediente a este último para que formulara alegaciones y finalmente la sanción se impuso al Banco Santander, S.A., en su condición de sucesor del Banco Popular.

La sentencia examina la jurisprudencia en esta materia y concluye que tanto el Tribunal de Justicia de la UE como el propio Supremo vienen admitiendo la transmisión de responsabilidad por infracciones administrativas en los casos de fusión por absorción y otros supuestos de sucesión entre personas jurídicas, cuando concurren las notas de identidad económica, de permanencia o de continuidad de la actividad económica, sobre la base de la consideración de que las sanciones pecuniarias forman parte del pasivo transmitido, sin que ello pueda considerarse contrario al principio de responsabilidad personal que se asienta sobre una concepción de la culpabilidad no trasladable a las personas jurídicas»

▪ **Jugar con las presunciones tiene su peligro y ser causa de injusticia: ser la esposa de ...**

El Tribunal Supremo confirma la condena de 10 años y 4 meses de prisión al expresidente de ASAJA Valladolid por estafa, apropiación indebida, falsedad y administración desleal (17.05.2023)





«El Tribunal Supremo ha confirmado la condena de 10 años y 4 meses de prisión impuesta por la Audiencia Provincial de Valladolid al expresidente de ASAJA Valladolid por delitos de administración desleal, falsedad en documento oficial en concurso con estafa agravada, falsedad en documento mercantil y apropiación indebida.

Su mujer, que fue condenada por la Audiencia a 2 años de prisión por delito de falsedad en concurso con estafa, es absuelta por el Supremo al considerar que no existe argumento sólido de peso de su colaboración en el delito de falsedad, ya que ello no puede presumirse por el hecho de que fuese la mujer del autor y por su condición de economista profesional. Asimismo, el Supremo desestima el recurso del vicepresidente de ASAJA Valladolid «G», por lo que confirma su condena de 2 años de prisión por apropiación indebida. El cuarto condenado por la Audiencia, el exsecretario de la asociación «F», condenado a 4 meses de prisión por apropiación indebida, no recurrió al Supremo.

El Supremo destaca que la sentencia de la Audiencia describe de forma detallada el elenco probatorio tenido en cuenta para la condena de Lino R.V., con unos hechos probados extensos y detallados en donde se relata el extenso proceder delictivo, el aprovechamiento del cargo que detentaba de presidente y la confianza que generó en el resto de partícipes de lo que se aprovechó para su continuidad delictiva durante muchos años.

El Tribunal Supremo ha acordado absolver a la mujer del que fuera presidente al señalar, en relación a la condena que le impuso de colaborar en el delito de falsedad por el que se condena a su marido, no existe argumento sólido de peso en la sentencia que avale el elemento subjetivo del injusto para la colaboración en el delito de falsedad que ella nunca cometió, ya que se perpetra en el año 2004 y lo que hace por contrato profesional es enviar los documentos telemáticamente a la Administración a partir de 2010 sin que tenga que presumirse en su contra que ella conocía la falsedad del contrato en el que se basaba el envío de documentos, y tampoco por el hecho de que remitiera a la Administración documentación por vía telemática, por lo que las dos condiciones que se le atribuyen a la recurrente de ser la mujer casada con el autor directo y su condición de economista profesional no son condiciones en modo alguno que deban llevar de forma inexorable a una presunción de conocimiento del proceso operativo delictivo. La condena lo es por presumir que sabía que ese contrato falso del año 2004 lo era por ser la mujer del autor de la falsedad.

Se le condena en realidad por presumir que siendo la mujer del autor directo y por ser economista debía conocer que su marido en el año 2004 había falsificado el contrato que es el que da pie a que ella mucho más tarde cuando trabajo para la organización dé curso telemático ante la Administración a las prestaciones que se solicitan, presumiendo contra el reo que ella debía conocer que el contrato de





trabajo había sido falsificado por su marido muchos años antes lo que no puede ser admitido.

Señala el TS que no hay probanza ni inferencia lógica del conocimiento por la recurrente del proceder ilícito del marido, dictándose la condena por la circunstancia de presumir por su relación matrimonial que ella debía conocer que su marido fue el que falsificó el contrato, ya que ella en modo alguno había intervenido en ello como consta en los hechos probados, pese a lo cual se le condena.

Añade el TS que “En la sentencia se plasma una especie de actuación colaborativa presunta de la mujer casada con respecto a la ilícita económica del marido, no pudiendo articularse una especie de exigencia hacia la mujer casada de posicionarse en la relación matrimonial como si fuera un programa de compliance que evite la actuación ilícita de los delitos cometidos por el marido, a modo de una exigencia de conocer obligatoriamente la ilicitud económica perpetrada por aquél, ya que ello supondría una presunción contra un acusado en un proceso penal, sin exigencia de la prueba debida, sobre todo cuando se trata de un elemento subjetivo del injusto, como es el conocimiento de la ilicitud previa, que en este caso se presume cuando los hechos se remontan al año 2004, y no solamente ello, sino la colaboración de la mujer casada con el ilícito perpetrado por el marido años antes de la actuación de la recurrente, y como mujer casada actual desde el punto de vista profesional, sin que el conocimiento técnico de la misma por ser economista tenga que suponer una presunción contra ella de que por su categoría profesional deba conocer la ilicitud perpetrada por su marido años antes de la colaboración que se le solicita”

“La mujer casada no es una obligada fiscalizadora y vigilante del ilícito proceder de su marido, ni por el hecho de estar casada responde de su ilícito proceder. Y más en este caso en el que ese ilícito que da pie a los hechos posteriores se produce, como decimos, nada menos que seis años antes de que ella comience a las tramitaciones telemáticas que se le piden profesionalmente. La constancia en la sentencia de que ella debía conocer la ilicitud de lo actuado es una presunción contra el reo, y, además en este caso, una presunción contra la mujer casada por el hecho de serlo. Y, además, por ser profesional y economista.”, señalan los magistrados.

▪ **La actuación en pro del interés general es la clave de bóveda de la actuación de las Administraciones Públicas.**

El Tribunal Supremo confirma la condena a 12 años de inhabilitación al exalcalde de El Tanque (Tenerife) por un delito de prevaricación (22.05.2023)

«La Sala de lo Penal ha confirmado la condena a 12 años de inhabilitación impuesta al exalcalde de El Tanque (Tenerife) «RA». por un delito continuado de



prevaricación administrativa en relación con la apertura y puesta en funcionamiento de una mini residencia y un centro de día de mayores.

El tribunal coincide con la sentencia recurrida en que los hechos son constitutivos de la prevaricación imputada y afirma que el acusado "no cuestiona en su recurso que su actuación se llevó a cabo al margen de todo procedimiento y con falta total de competencia, circunstancias que no solo conocía, sino que le fueron puestas de manifiesto reiteradamente por la Secretaria Interventora del Ayuntamiento y por el Arquitecto Técnico Municipal, lo cual evidencia la arbitrariedad de las resoluciones que adoptó, fruto de su capricho y de su personal y exclusiva voluntad".

Si el acusado estimaba que la implantación de un centro de mayores era necesaria para la comunidad, -indica la Sala-"la ley arbitra para ello un procedimiento específico al que debió adecuar su actuación. De esta forma, su proceder constituye sin duda una contradicción con el Ordenamiento Jurídico de tal magnitud que podía ser apreciada por cualquiera".

Señala que "no se trataba de una mera ilegalidad, que puede ser producto de una interpretación errónea, equivocada o discutible, como tantas veces ocurre en Derecho, sino que el acusado actuó por la vía de hecho para hacer su voluntad, con una absoluta falta de competencia, y con inobservancia de las más elementales normas del procedimiento, al margen de toda la legalidad administrativa, desglosada y desmenuzada en la sentencia de instancia. Se trata de un claro abuso de poder que conculcó el pilar básico de un estado de derecho, como es el sometimiento de los poderes públicos a la ley".

La Sala rechaza la tesis del recurrente que sostenía que lo único que perseguía era la defensa del interés general, atendiendo a las demandas de los vecinos del municipio de contar con un centro de mayores. En este sentido, advierte que ni en los hechos probados ni en la fundamentación jurídica de las sentencias de instancia y de apelación se dice en momento alguno que el acusado actuara guiado por un interés general, sino que en los mismos se expresa que «RA» impuso su caprichosa o arbitraria voluntad en perjuicio del interés público".

El tribunal estima en parte el recurso de casación interpuesto por el condenado que alegaba, entre otros motivos, que la Audiencia Provincial de Tenerife, cuya sentencia fue confirmada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, le impuso una pena de inhabilitación especial para el empleo o cargo público sin concretar los empleos, cargos y honores sobre los que recaía la misma.

La Sala declara en su sentencia, ponencia de la magistrada Carmen Lamela, que la pena de inhabilitación deberá referirse al cargo de alcalde, así como también a cualquier otro cargo electivo de la Administración Local, de la Administración de las Comunidades Autónomas y de la Administración»





▪ **La Administración de los fondos públicos está reglada y en caso de incumplimiento hay consecuencias graves**

El Tribunal Supremo confirma 4 años de prisión al exgerente del Festival de Teatro Clásico de Mérida por malversación y prevaricación (31.05.2023)

«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena de 4 años de prisión y 20 años de inhabilitación al exgerente del Festival de Teatro Clásico de Mérida por delitos continuados de malversación de caudales públicos y prevaricación administrativa cuando ocupó dicho cargo. El Supremo desestima íntegramente su recurso contra la sentencia de 12 de mayo de 2021 de la Audiencia Provincial de Mérida, que le condenó además a indemnizar con 208.600 euros al Consorcio del Patronato del Festival, descontando la suma que se acredite como pagada en el procedimiento de reintegro seguido en el Tribunal de Cuentas.

Según los hechos probados de la sentencia confirmada, el acusado, que fue gerente del consorcio "Patronato del Festival de Teatro Clásico en el Teatro Romano de Mérida" entre 2008 y 2011, no presentó en todo el periodo las cuentas anuales del mismo para su aprobación por su Consejo Rector, como venía obligado conforme al artículo 14 de sus Estatutos. Asimismo, no presentó las correspondientes liquidaciones del Impuesto de Sociedades en los años 2008, 2009 y 2010, levantando la Agencia Tributaria al Consorcio acta de liquidación de cuotas por ausencia de esa tributación.

Añade el relato fáctico que la Agencia Tributaria también levantó al Consorcio actas de liquidación de cuotas sobre el IVA, correspondientes a los años 2008, 2009 y 2010 y actas de liquidación de cuotas por falta de ingreso de las retenciones sobre rendimientos del trabajo personal de los trabajadores afectos al Consorcio correspondientes a 2009, firmándose por el Consorcio las correspondientes actas de conformidad en fecha 16 de abril de 2012, ya con el nuevo Gerente. Además, la Agencia Tributaria incoó contra el Consorcio los correspondientes expedientes sancionadores en relación con las liquidaciones de IVA y retenciones sobre rendimientos del trabajo personal de los trabajadores afectos al Consorcio. El total de esta deuda tributaria reclamada por la AEAT al Consorcio asciende a la suma de 605.980,95euros.

Asimismo, durante todo el período que fue Gerente, el acusado no atendió los numerosos requerimientos realizados por la Intervención General de la Junta de Extremadura encaminados a efectuar el control de carácter financiero del mismo de los ejercicios 2006-2010; asimismo, no atendió los requerimientos efectuados por la Agencia Tributaria en relación con los ejercicios 2008- 2010 y con los impuestos antes referidos. "X" fue gerente entre 2008 y 2011, pero ya desde 2006 ejerció esas funciones como jefe de Administración, señala la sentencia.

También se ha probado que durante todo este período, el Consorcio no contó con una contabilidad en forma, no reflejando la existente la realidad de su situación





contable y económica. A fecha 27 de febrero de 2012, el Consorcio tenía una deuda estimada de 3.558.078,54 euros, más la deuda tributaria señalada con anterioridad.

Igualmente se constató que el acusado, actuando, bien como Jefe de Administración con delegación de las atribuciones que para el Gerente establecían los Estatutos del Consorcio "Patronato del Festival de Teatro Clásico en el Teatro Romano de Mérida", bien como Gerente del mismo, suscribió, en nombre del Consorcio, distintos contratos sin seguir procedimiento de contratación administrativa alguno, es decir, contratando de forma directa, y ello, con conocimiento de que actuaba al margen de la normativa de contratación pública vigente en ese momento»

HOMENAJE DE LA FERIA DEL LIBRO A ENRIQUE TIERNO GALVÁN



En mayo de 1986 los librerías participantes en la Feria del Libro dedicaron este monumento al alcalde de la Villa, D. Enrique Tierno Galván

Titular de la imagen:
<https://patrimonioypaisaje.madrid.es>



MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE
INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

LAS GANANCIAS DE CAPITAL

*XXIII Semana
de Estudios
de Derecho
Financiero*

MADRID 1975



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>