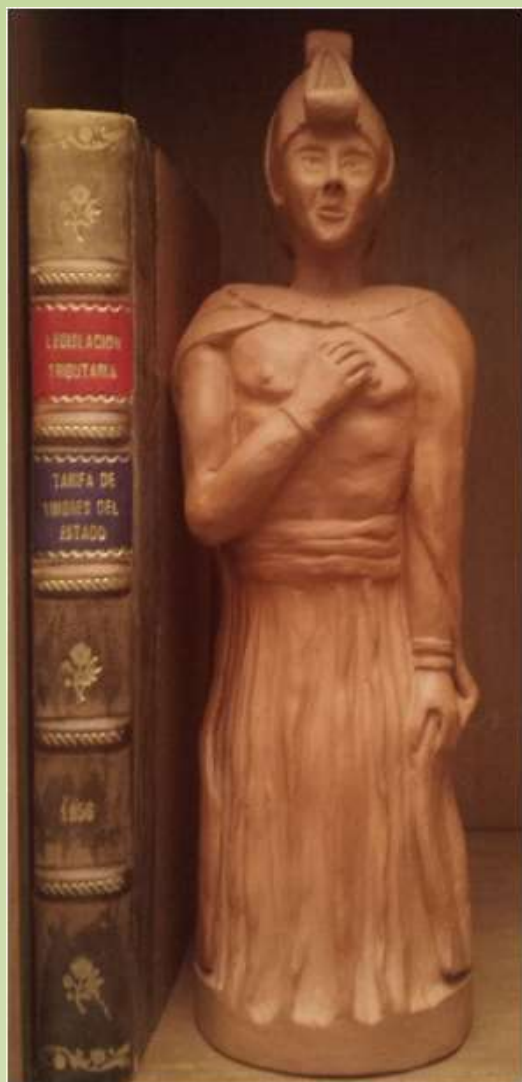


# *SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO*

*REVISTA DE  
POLITICA FISCAL*

**NÚMERO 24 – julio 2023**

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



En recuerdo del  
Cuerpo de Inspectores Técnicos  
del Timbre del Estado



## **La Columna de Calatrava en plaza de Castilla**

El obelisco, qué debió ser una Fuente embellecedora del lugar, a la postre ha quedado como una muestra más de tantas medidas -adoptadas con frecuencia- que resultan finalmente ineficaces, ineficientes, inútiles, dilapidadoras de los recursos propios de Instituciones Públicas y Privadas.

Un regalo envenenado al Ayuntamiento de Madrid que, en su tasación inicial rondaba los quince millones de euros. El mecanismo que hacía que las lamas se moviesen creando un efecto de onda ascendente, pronto dejó de funcionar; esto y sus altos costes de mantenimiento hicieron que su tasación se redujese en pocos años a cien mil euros.

**IMAGEN DE PORTADA:**



**OBELISCO DE CALATRAVA (Madrid)**

Obra del arquitecto Santiago Calatrava, fue una donación, en 2009, al Ayuntamiento de Madrid por parte de la Fundación Caja Madrid con motivo del tercer centenario de la creación de la entidad.

**Obelisco de Calatrava**  
Autor de la imagen: Estrada Arráez  
licencia [Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

Índice de imágenes ...	
01. Obelisco de Calatrava .....	portada
02. Cascada de Fargas .....	8
03. Fuente de Hércules y Anteo .....	36
04. Fuente de Cibeles .....	40
05. Fuente/monumento al Dr. Jiménez Díaz.....	52
06. Fuente de Montjuic.....	88
07. Fuente de las Ranas.....	117
08. Fuente de los baños de Diana.....	118
09. Fuentes Tamáricas.....	152

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

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

***NÚMERO 24 – JULIO 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. 24: JULIO 2023

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

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

(<https://fundef.org/>)

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Abogado (ICAM. No ejerciente)

Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)

Miembro de la AEDAF (No ejerciente)

<https://hojasazulestucan.es/>

<https://twitter.com/Principeduardo>

Redacción

Secretario general: FEDERICO R. ÁLVAREZ ROMERO

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

Federico R. Alvarez Romero: «Legislación».

Aurora Arráez Lorente: «Revistas, Autores y Libros».

Teodoro Estrada Martín: «Doctrina Administrativa», «Revistas, Autores y Libros».

José María López Geta: Jurisprudencia.

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: 2695-9410

Depósito legal: **electrónico**

«Sisa, Alcabala y Papel Sellado» es una marca mixta registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas (Marca Nº. 4.084.527)

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

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



# PRESENTACIÓN



- 1. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.*
- 2. La soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado.*
- 3. La forma política del Estado español es la Monarquía parlamentaria.*  
(Art.1 CE)

«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



«EL EXPOLIO DE LAS RENTAS CONTINÚA»

En días del mes de julio de 2023

**José María López Geta.** Editor



Finalizada la campaña IRPF/2022, se ha consumado el expolio de las rentas de los llamados a financiar un Estado elefantiásico con un gasto público duplicado y malversado con frecuencia. El Gobierno de la Nación para nada ha tenido en cuenta los efectos perversos de la inflación que está produciendo en los hogares la reducción constante de la renta disponible, a anular su capacidad de ahorro, a la par que se produce el enriquecimiento del Tesoro Público.



Una parte de los contribuyentes, han tenido la fortuna de que en sus respectivas Comunidades Autónomas se deflactara la escala autonómica con incidencia en los distintos tipos de gravamen. Lo cierto es que, pese a los paliativos particulares, el común de los contribuyentes se ha visto obligado a realizar una mayor contribución a las Arcas Públicas cuando su renta per cápita no ha aumentado sino es que ha disminuido.

Nos enfrentamos a una situación en la que a la categoría, ya casi estructural de las familias tipificadas normativamente como en situación de «vulnerabilidad», se está uniendo la columna vertebral que constituye la denominada «clase media» (que tiene, según la «progresía» la «espectacular» renta media situada entre los 12.610 y 33.628 euros). Quien no quiera verlo, que no lo vea, pero según Eurostat los hogares españoles son los sextos de Europa en los que menos avanza la renta disponible. Según dicha oficina estadística europea, la renta per cápita en España es la que registra un menor crecimiento desde 2019. Y en la descrita situación, la ciudadanía, la que contribuye efectivamente, ha visto incrementado notoriamente el tipo medio de gravamen (IRPF).

Y como no podía ser de otro modo, el Tribunal Constitucional ha salido en auxilio de la «satrapía» con su sentencia (Sentencia 67/2023 de 6 Jun. 2023, Rec. 3823/2022) relativa a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3823-2022 planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, sobre el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modificó, entre otras, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Astuta/arteramente, el Tribunal Constitucional elude la cuestión esencial, el hecho cierto del gravamen de rentas ficticias, para centrarse en la consideración de estar ante una posible inconstitucionalidad por omisión, es decir considera que lo que tenía que dilucidar era si del principio de capacidad económica —único invocado por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad— cabe inferir un mandato al legislador para que necesariamente corrija por razón de la inflación las ganancias patrimoniales inmobiliarias en el IRPF; o si, por el contrario, tal decisión se enmarca dentro de su margen de configuración. Concluye [haciendo trampas en el solitario] el Tribunal Constitucional en los siguientes términos:

*«En definitiva, 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 los incrementos patrimoniales, como el IIVTNU y el IS). No existiendo tal obligación, el art. 35.2 LIRPF, en la redacción dada por el apartado vigésimo*



*primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, no incurre en inconstitucionalidad por omisión. Al igual que concluimos en el ATC 261/2003, de 15 de julio, FJ 4, que inadmitió una cuestión de inconstitucionalidad sobre la no exención en el IIVTNU de determinadas transmisiones, de la opción seguida por la ley se podrá discrepar "desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa, pero en modo alguno supone un caso de inconstitucionalidad por omisión»*

En su voto particular, los Magistrados que lo formulan ponen al Tribunal Constitucional frente al «espejo» con muy razonable argumentación [aconsejamos su lectura] que concluyen con un «epitafio»:

*«8. A modo de epitafio: la consagración de una mutación anticonstitucional.*

*No podemos terminar estas líneas sin advertir que la sentencia de la que discrepamos va a tener como efecto inevitable la necesidad de efectuar una relectura del art. 31.1 de la Constitución, cuyos reglones quedarán esculpidos a partir de ahora del siguiente modo: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica nominal** mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad"»*

Pero incluso cuando quiere «hacer el bien», el Tribunal Constitucional crea problemáticas agudas por acomodarse a la «razón de Estado» que, a la postre se muestra como la peor de las razones. Así que el Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª. Resolución 978/2023. Rec. 4701/2022. 12.07.2023), ha tenido que tristemente optar por respaldar los planteamientos y conclusiones que el Tribunal Constitucional ofrece en su STC 182/2021.

Concretamente, la citada STS se pronuncia sobre la siguiente cuestión de interés casacional objetivo:

*«Determinar si, las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas en el mes anterior a dictarse la STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021 e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021) tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición y fundamento exclusivo en la mencionada sentencia»*

En su Fundamento Jurídico Quinto, el STS sienta la conclusión siguiente:

*«Sea como sea, lo cierto es que el tenor literal del fundamento jurídico sexto deja poco margen para otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal, esto es, se considera situación consolidada la liquidación no impugnada a fecha de haberse dictado la citada sentencia; pues lo relevante*



*a efectos de este enjuiciamiento es que, admitida la potestad del Tribunal Constitucional de delimitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, y dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Como se ha indicado, siguiendo el criterio manifestado en nuestra sentencia de 4 de julio de 2023, aunque el art. 164.1 CE, así como el art. 38 de la LOTC, establecen que el **valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional se producen desde la fecha de su publicación en el BOE, la potestad de delimitar las situaciones intangibles no encuentra su fundamento en esta norma, sino que es una creación del propio Tribunal Constitucional que se basa en la ponderación de los distintos principios constitucionales en conflicto que requieran el mantenimiento de determinados efectos temporales de la norma declarada inconstitucional**»*

En definitiva pues, mientras no se produzca un cambio sustancial en la normativa vigente, cuando así lo decida el TC los efectos de sus pronunciamientos tendrán lugar en la fecha de la sentencia misma que conoceremos a través de la Web del propio Tribunal o cualquier otro medio que tendremos que conocer sin perjuicio de la posterior publicación en el BOE. Todo un contrasentido, pero así están las cosas.

Compensando la parcialmente mala noticia proveniente de la STS más arriba comentada, hemos de congratularnos con el Fallo del Alto Tribunal (Sentencia núm. 953/2023. Número del procedimiento: 6391/2021. Fecha de sentencia: 11/07/2023) según el cual «no es ajustada a Derecho la imposición a los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración, recogida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, pues se establece de manera general para todos los obligados tributarios sin determinar los supuestos y condiciones que justifiquen, en atención a razones de capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, que se imponga tal obligación, que constituye una excepción al derecho de los ciudadanos a ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento, reconocido en el art. 96.2 LGT»

En fin, un pequeño tropiezo para el inmisericorde proceso de digitalización llevado a cabo por la AEAT que ha mirado más por su propia conveniencia que por el respeto a los derechos individuales de la ciudadanía que la financia. Cuestión ciertamente de gran importancia, si se tiene reconocida la realidad del envejecimiento de un amplio sector de la población. Resulta inadmisibles aquello de





«búsqese una gestoría que los hay por precios muy razonables y además se evita la cita previa», o «seguro, su nieto se lo puede resolver».

Inevitablemente, se nos viene a la memoria las declaraciones públicas realizadas por ROSA MARÍA PRIETO DEL REY, todavía directora del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria (AEAT), para la cual tratar de ayudar a las personas mayores con problemas para adaptarse a las aplicaciones informática constituía un retroceso [XXXII Congreso de la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE): "No podemos ir hacia atrás, no se entendería", ensombrecería el éxito de la digitalización total de la AEAT.

Ya brevemente, para ir finalizando, dejaremos constancia de la satisfacción que nos produce a tantos que la «voracidad» inspiradora de la política fiscal del Estado y algunas Comunidades Autónomas, sea contrarrestada por ciertas Comunidades Autónomas que sí creen en principios como el de la corresponsabilidad fiscal que fue uno de los argumentos claves en su día para el establecimiento del régimen autonómico. A Las Comunidades Autónomas que tienen establecido importantes beneficios fiscales [en el ámbito de la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados] se ha unido la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares donde el 18 de julio de 2023 entró en vigor el Decreto Ley 4/2023, de 18 de julio, de modificación del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.



## CASCADA DE FIRGAS (Gran Canaria)



Ubicada en el Paseo de Canarias del municipio de Firgas, perteneciente a la isla de Gran Canaria en la provincia de Las Palmas

### **Cascada de Firgas**

Autor de la imagen: [Bgabel](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported](#), [2.5 Generic](#), [2.0 Generic](#) and [1.0 Generic](#).

# SUMARIO

## Información FISCAL

### Número 24 / JULIO 2023

Pág.

**PRESENTACIÓN** ..... 3

Índice de imágenes ...	
01. Obelisco de Calatrava ..... portada	06. Fuente de Montjuic.....88
02. Cascada de Fargas ..... 8	07. Fuente de las Ranas.....117
03. Fuente de Hércules y Anteo ..... 36	08. Fuente de los baños de Diana.....118
04. Fuente de Cibeles..... 40	09. Fuentes Tamáricas.....152
05. Fuente/monumento al Dr. Jiménez Díaz..... 52	

**SUMARIO** ..... 9



**I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)** .....11

**Junio, 2023** .....11

- Normas publicadas (Analizadas) .....11

- Normas publicadas (Reseñas) .....34



**II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)** .....37

**Junio, 2023** .....37

A) CCAA Régimen Común .....37

B) CCAA Régimen Foral .....37



**III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL):** .....41

**JUNIO, 2023** .....41



**IV. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):** .....53

**JUNIO, 2023** .....53

1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) .....53

2. SENTENCIAS (Reseñas) .....83





<b>V. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:</b> .....	89
<b>JUNIO, 2023</b> .....	89
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	89
II. SENTENCIAS (Reseñas) .....	113



<b>VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):</b> .....	119
<b>MAYO, 2023</b> .....	119
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares) .....	119
2. Consultas vinculantes (Reseñas) .....	134



<b>VII. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES:</b> .....	143
<b>VII.I. REVISTAS</b> .....	143
JUNIO, 2023 .....	143
👉 Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF .....	143
👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria .....	147
👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España .	150
<b>VII.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES</b> .....	151
👉 MANUEL LUCAS DURÁN .....	151



<b>VIII. CONDICIÓN HUMANA:</b> .....	153
[Noticias Judiciales – extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
JUNIO, 2023.....	153

\*\*\*\*\*



## I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

**JUNIO, 2023**

### ● Normas publicadas (analizadas)

➔ 1ª Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados **fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016.** (BOE 138/2023, de 10 de junio)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 13757 del BOE núm. 138 de 2023](#)

ASUNTO: Notificación de España al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7. (BOE 138/2023, de 10 de junio)

Artículo 35 CONVENIO. Fecha de Efectos

Notificación efectuada en virtud del artículo 35.7.b).

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

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

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

Número del convenio en el listado	Otra jurisdicción contratante	Fecha de recepción
16	Bulgaria.	1 de junio de 2023
74	Sudáfrica.	1 de junio de 2023





→ **2ª Real Decreto 443/2023**, de 13 de junio (BOE 141/2023, de 14 de junio [RD])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 14044 del BOE núm. 141 de 2023](#)

ASUNTO: aprobación del reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a las Fuerzas Armadas de los Estados miembros de la Unión Europea afectadas a un esfuerzo de defensa en el ámbito de la política común de seguridad y defensa y se establece el procedimiento para su aplicación, y por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 15 de junio de 2023.

ATENCIÓN: No obstante, el artículo único surtirá efectos desde el 1 de julio de 2022 y la disposición final primera desde el 1 de enero de 2022, respectivamente.

## MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL

- Derecho Tributario. Parte Especial
  - Impuesto sobre el Valor Añadido. Exenciones
  - Impuestos Especiales

→ ÍNDICE

A) Articulado

Artículo único. Aprobación del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a las fuerzas armadas de los Estados miembros de la Unión Europea afectadas a un esfuerzo de defensa en el ámbito de la política común de seguridad y defensa y se establece el procedimiento para su aplicación

B) Disposiciones finales

Disposición final primera. Modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio

## ANTECEDENTES - NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción del RD)

A) ANTECEDENTES

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

**Establece**, bajo determinadas condiciones, **una exención del impuesto sobre el valor añadido** aplicable a los bienes y servicios suministrados a las fuerzas armadas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte y a los bienes importados por ellas, cuando tales fuerzas participen en el esfuerzo común de





defensa fuera de su propio Estado.

- Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales:

**Prevé una exención de los impuestos especiales** aplicable a los productos sujetos a dichos impuestos y destinados a ser utilizados por las fuerzas armadas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte distinto del Estado miembro en el que se devenguen dichos impuestos, para el uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, sujeta a las condiciones y limitaciones establecidas por el Estado miembro de acogida.

- Directiva (UE) 2019/2235 del Consejo, de 16 de diciembre de 2019, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en lo que respecta al esfuerzo de defensa en el marco de la Unión:

Tiene por objeto mejorar las capacidades europeas en el ámbito de la defensa y gestión de crisis y de reforzar la seguridad y la defensa de la Unión.

- Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 [transposición de la Directiva (UE) 2019/2235 del Consejo, de 16 de diciembre de 2019]: modifica Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

i) Ley 31/2022: regula la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, a las operaciones interiores y para las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

ii) Ley 31/2022, modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, para establecer una exención en virtud de la cual los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

- Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo, de 29 de julio de 2020:



Amplió la posibilidad de que los Estados miembros aplicaran tipos reducidos del impuesto especial, que solo estaban disponibles para la cerveza y el alcohol etílico producidos en **pequeñas cantidades por pequeños productores independientes**, a fin de incluir las demás bebidas alcohólicas producidas en pequeñas cantidades por pequeños productores independientes.

- A los efectos de acreditar la condición de pequeño productor independiente, el artículo 23 bis de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas prevé,

a) Por un lado, que los Estados miembros proporcionen, previa solicitud, un certificado anual a los pequeños productores independientes establecidos en su territorio en el que se confirme la producción anual total de los productores y el cumplimiento de los criterios establecidos en la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992:

b) Por otro lado, a fin de reducir la carga administrativa, permite la autocertificación del pequeño productor independiente, siempre que el Estado miembro correspondiente haya adoptado las medidas adecuadas para evitar el fraude, la elusión o el abuso del sistema.

- En cumplimiento de la normativa comunitaria citada, se introduce, con efectos desde 1 de enero de 2022, un nuevo artículo en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, al objeto de posibilitar a los pequeños productores independientes de bebidas alcohólicas establecidos y autorizados en territorio español autocertificar su condición y producción anual en los términos establecidos en el artículo 4 del Reglamento de Ejecución (UE) 2021/2266 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2021, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 92/83/CEE del Consejo respecto de la certificación y la autocertificación de los pequeños productores independientes de bebidas alcohólicas a efectos de los impuestos especiales.

## B) NOVEDADES

→ Primera.- Se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a las fuerzas armadas de los Estados miembros de la Unión Europea afectadas a un esfuerzo de defensa en el ámbito de la política común de seguridad y defensa y se establece el procedimiento para su aplicación (en adelante, RGT)

Dicho RGT se compone de ocho artículos en los que se regula el objeto y ámbito de aplicación. Los artículos 2 a 8 se distribuyen en dos capítulos.

- Artículo 1: comprende las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las exenciones previstas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, a







las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa y el procedimiento para su aplicación.

- Artículo 2: regula específicamente el alcance de las exenciones fiscales para las importaciones de bienes.
- Artículo 3: regula el procedimiento a seguir distinguiendo un i) procedimiento ante la Aduana para las importaciones de carburantes, aceites y lubricantes y ii) un procedimiento previo de autorización por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el resto de los bienes.
- Artículo 4: regula la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido para las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios que tengan por destinatarios las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.
- Artículo 5; se desglosa en dos apartados.
  - ✓ Apartado 1: recoge un procedimiento de exención directa o previa para hacer efectiva la exención que requiere con carácter general disponer del certificado regulado en el artículo 51 y en el anexo II del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,
  - ✓ Apartado 2: establece un procedimiento de reembolso a posteriori para el caso de no haberse podido aplicar el procedimiento de exención previa.
- Artículo 6: prevé las condiciones en que puede realizarse la ulterior enajenación de los bienes que se hayan beneficiado de las exenciones previstas en esta norma, estableciéndose la obligación de comunicación de las operaciones de venta a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y disponiendo la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, en concepto de operaciones asimiladas a las importaciones, de las adquisiciones derivadas de dicha enajenación posterior.
- Artículo 7: relativo a las exenciones en el ámbito de los impuestos especiales.
- Artículo 8: recoge, con carácter específico, el alcance de la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte con las



mismas condiciones, requisitos y procedimiento que los previstos para los vehículos, embarcaciones y aeronaves de las fuerzas armadas.

→ Segunda.- Se añade el artículo 57 ter al Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

→ ANÁLISIS

1. **Artículo único** (RGT). Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a las fuerzas armadas de los Estados miembros de la Unión Europea afectadas a un esfuerzo de defensa en el ámbito de la política común de seguridad y defensa y se establece el procedimiento para su aplicación, cuyo texto se inserta a continuación de este real decreto.

1.1. **Objeto, ámbito de aplicación y definiciones** (Artículo 1 RGT)

1.1.1. Exenciones previstas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en las importaciones, entregas, adquisiciones intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios, así como las exenciones previstas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, a las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa:

Se aplicarán con el alcance y condiciones y siguiendo el procedimiento establecido en el presente reglamento.

1.1.2. A efectos del RGT se entenderá por:

a) Fuerzas o fuerza: Las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

b) Personal civil: El personal civil al servicio de las fuerzas tal como se han definido en la letra anterior.

1.2. **Exenciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido** (Capítulo 1 RGT)

1.2.1. **Exenciones en las importaciones de bienes** (Artículo 2 RGT)

Estarán exentas del pago de impuestos a la importación:

a) Las importaciones de carburantes, aceites y lubricantes destinados exclusivamente a ser utilizados por los vehículos, aeronaves y navíos oficiales de las fuerzas, para uso de las mismas.

b) Las importaciones de bienes distintos de los anteriores efectuadas por las fuerzas, para uso de las mismas o del personal civil a su servicio.





c) Las importaciones de bienes que tengan como finalidad el suministro de los comedores o cantinas de las fuerzas, para uso de las mismas o del personal civil a su servicio.

### 1.2.2. Procedimiento para la aplicación de las exenciones relativas a las importaciones de bienes (Artículo 3 RGT)

A) Aplicación de las exenciones en las importaciones de bienes reguladas en la letra a) del artículo 2 RGT.

Se efectuará por la Aduana, acreditándose ante esta su procedencia mediante la presentación, junto con los documentos exigidos por la legislación aduanera para su importación, de un certificado acreditativo del destino de los bienes, presentado por persona debidamente autorizada por la fuerza del Estado miembro correspondiente o por el Ministerio de Defensa.

B) Aplicación de las exenciones en las importaciones de bienes reguladas en las letras b) y c) del artículo 2 RGT:

Deberá ser autorizada y reconocida por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como Centro gestor, previa solicitud remitida por el Ministerio de Defensa con la acreditación del destinatario de las mismas.

C) Bienes objeto de los Impuestos Especiales cuya importación se realice en régimen suspensivo:

La aplicación de las exenciones reguladas en el artículo 2 anterior tendrá lugar, en cuanto a dichos impuestos, conforme al procedimiento establecido en el artículo 7 RGT.

### 1.2.3. Exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones interiores e intracomunitarias (Artículo 4 RGT)

A) Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

**a)** Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que se efectúen para las fuerzas, para uso de las mismas o del personal civil a su servicio.

**b)** Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de carburantes, aceites y lubricantes que se destinen a ser utilizados exclusivamente por vehículos, aeronaves y navíos afectos a las fuerzas, para uso de las mismas o del personal civil a su servicio.

**c)** Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como finalidad el suministro de los comedores o cantinas afectas a las fuerzas.

**d)** Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los comedores o cantinas a favor de los miembros de las fuerzas de cualquier Estado



miembro distinto de España y del elemento civil a su servicio, así como a favor de los huéspedes oficiales de las fuerzas de cualquier Estado miembro, exclusivamente para ser consumidos en estos locales.

B) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior generarán para el sujeto pasivo que las realiza el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por él soportadas o satisfechas, en los términos previstos en el artículo 94.uno.1.ºc) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### 1.2.4. **Procedimiento para la aplicación de las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones interiores e intracomunitarias** (Artículo 5 RGT)

A) Las exenciones reguladas en el artículo 4 RGT se aplicarán directamente mediante la presentación del certificado ajustado al modelo señalado en el siguiente párrafo que justifique la concesión por las autoridades competentes del Estado miembro al que pertenezcan las fuerzas armadas del derecho a adquirir los mencionados bienes o servicios con exención.

El certificado al que se refiere el artículo 5 RGT es el regulado en el artículo 51 y en el anexo II del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, conforme al modelo aprobado por cada uno de los Estados miembros en su respectivo territorio.

¡ATENCIÓN!: El certificado deberá ir visado cuando no exonere de esta obligación la normativa del Estado miembro al que pertenezcan las fuerzas armadas.

La acreditación para adquirir bienes o servicios en otros Estados miembros con exención podrá solicitarse por las fuerzas armadas españolas con arreglo al procedimiento que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública y utilizando los certificados correspondientes.

B) En el caso de no poder aportar el certificado mencionado en el apartado 1 del artículo 5 RGT debidamente cumplimentado en el momento de realizarse la operación, las exenciones se harán efectivas mediante el reembolso de las cuotas soportadas por repercusión, previa solicitud del destinatario de las operaciones exentas formulada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con sujeción al siguiente procedimiento:

a) Las solicitudes de devolución deberán referirse a las cuotas soportadas en cada trimestre natural y se formularán en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación del período a que correspondan. A las mismas se acompañarán las facturas o justificantes contables originales o una copia cotejada por el Estado correspondiente, que deberán cumplir los requisitos





exigidos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b) Las mencionadas facturas o justificantes contables deberán ser devueltos a los interesados cuando estos así lo soliciten, una vez efectuadas las comprobaciones oportunas y haciendo constar sobre los mismos las expresiones «IVA reembolsado» o «IVA no reembolsable», según proceda.

c) Se acompañará a la solicitud el certificado mencionado en el apartado 1 del artículo 5 RGT.

d) Si el destinatario no dispusiera de número de identificación fiscal, deberá tener asignado un código de identificación individual.

**¡ADVERTENCIA!** Si venciera el plazo de seis meses sin que se hubiese dictado resolución, la solicitud se entenderá desestimada.

### 1.2.5. **Enajenación de los bienes adquiridos con exención** (Artículo 6 RGT)

A) La venta, permuta o donación de los bienes adquiridos o importados con exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 2 a 5 RGT requerirá la previa comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con indicación detallada de las características de la operación y del destinatario de la misma.

Las ventas comunicadas en la forma indicada en el párrafo anterior, quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en concepto de operaciones asimiladas a las importaciones, las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto que correspondan a las entregas de bienes efectuadas por las entidades o personas cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de la normativa antes citada.

La realización de las indicadas operaciones sin comunicación previa determinará la ineficacia de la exención, con liquidación e ingreso, a cargo de los destinatarios de las operaciones que inicialmente se beneficiaron de la exención, del Impuesto correspondiente al momento en que se efectuaron las previas entregas o importaciones exentas y abono de los intereses que procedan, con aplicación del procedimiento previsto para la liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones en el artículo 73.3.a) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

B) Podrán enajenarse los bienes adquiridos o importados con exención, en virtud de lo dispuesto en los artículos 2 a 5 RGT previa comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a las personas y entidades cuya adquisición esté exenta de los mismos, sin que, en este caso, las ventas queden sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

### 1.3. **Exenciones relativas a los Impuestos Especiales** (Capítulo 2 RGT)

#### 1.3.1. **Disposiciones relativas a los impuestos especiales** (Artículo 7 RGT)





A) Estará exenta de los Impuestos Especiales la fabricación e importación de los productos comprendidos en sus respectivos ámbitos objetivos cuya importación, entrega o adquisición intracomunitaria esté exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto, según el caso, en los artículos 2 a 6 RGT.

B) La aplicación de la exención prevista la lera A) anterior en relación con los bienes objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos se ajustará al siguiente procedimiento:

**a)** Si se trata de hidrocarburos destinados a su uso como combustible, por el procedimiento previsto en el artículo 4 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

**b)** Si se trata de hidrocarburos destinados a su uso como carburante, por el procedimiento previsto en el artículo 5 del Reglamento de Impuestos Especiales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del referido artículo.

**C)** La aplicación de la exención prevista en A) anterior, cuando se trate de los bienes objeto de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, se efectuará por el procedimiento previsto en el apartado 2 y concordantes del artículo 4 RGT y, cuando se trate de energía eléctrica, por el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 143, ambos del Reglamento de Impuestos Especiales.

### 1.3.2. Disposiciones relativas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (Artículo 8 RGT)

Cuando sean de aplicación las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido previstas en las letras a) y b) del artículo 2 y en las letras a) y b) del artículo 4, apartado 1, RGT y las operaciones tengan por objeto vehículos, embarcaciones o aeronaves, su primera matriculación definitiva en España, si procediere, quedará no sujeta o exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte con las mismas condiciones, requisitos y procedimiento que los previstos para los vehículos, embarcaciones y aeronaves de las fuerzas armadas.

## 2. Modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Disposición final primera RD)

Se añade el artículo 57 ter al Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, con la siguiente redacción:

**Artículo 57 ter.** Autocertificación de los pequeños productores independientes de bebidas alcohólicas

**1.** Los pequeños productores independientes de bebidas alcohólicas, conforme a lo dispuesto en los artículos 4.2, 9 bis.2, 13 bis.4, 18 bis.3 y 22.2 de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, podrán acreditar esta condición y su producción anual, mediante la correspondiente autocertificación, para poder beneficiarse, en su caso, de la





aplicación de los tipos impositivos reducidos fijados en otros Estados miembros, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 bis de la Directiva 92/83/CEE.

**2.** La autocertificación a que hace referencia el apartado anterior se deberá realizar en los términos establecidos en el artículo 4 del Reglamento de Ejecución (UE) 2021/2266 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2021, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 92/83/CEE del Consejo respecto de la certificación y la autocertificación de los pequeños productores independientes de bebidas alcohólicas a efectos de los impuestos especiales.

→ **3ª Real Decreto-ley 5/2023**, de 28 de junio (BOE 154/202, de 29 de junio [RDL])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 15135 del BOE núm. 154 de 2023](#)

ASUNTO: se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 30 de junio de 2023

Las excepciones previstas en la disposición final novena no afectan a las nuevas normas tributarias

## MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL

- Derecho Tributario. Parte Especial
  - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
  - Impuesto sobre Sociedades
  - Impuesto sobre el Valor Añadido
  - Impuesto sobre Bienes Inmuebles
  - Impuesto sobre Actividades Económicas

→ ÍNDICE

- Artículo 171 «Modificación del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad»

- Artículo 174 «Prórroga de los beneficios fiscales establecidos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas para la isla de La Palma»





- Artículo 189 «Incentivos fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para fomentar la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y la instalación de infraestructuras de recarga»
- Artículo 190 «Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades»

## NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción de RDL)

**1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** Se promueve la adquisición de vehículos eléctricos por particulares, se establecen dos nuevas deducciones.

Mediante la primera, los contribuyentes podrán deducir el 15 por ciento del valor de adquisición de un vehículo eléctrico nuevo comprado desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley hasta el 31 de diciembre de 2024.

Alternativamente, podrá practicar dicha deducción cuando se abone en el mismo plazo una cantidad a cuenta para la para la futura adquisición del vehículo que represente, al menos, el 25 por ciento del valor de adquisición del mismo, debiendo abonarse el resto y adquirirse el vehículo antes de que finalice el segundo período impositivo inmediato posterior a aquel en el que se produjo el pago de tal cantidad.

En ambos casos, la base de la deducción no podrá exceder de 20.000 euros, y estará constituida por el valor de adquisición de aquel, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas.

Conforme a la segunda, los contribuyentes podrán deducir el 15 por ciento de las cantidades satisfechas, desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley hasta el 31 de diciembre de 2024, para la instalación durante dicho período en un inmueble de su propiedad de sistemas de recarga de baterías para vehículos eléctricos.

La base máxima anual de esta deducción será de 4.000 euros anuales y se practicará en el período impositivo en el que finalice la instalación, que no podrá ser posterior a 2024.

**2. Impuesto sobre Sociedades.** Incentivo fiscal destinado a promover las instalaciones de recarga, tanto de uso privado como las accesibles al público, de vehículos eléctricos nuevas, de potencia normal o de alta potencia.

**3. Impuesto sobre el Valor Añadido.** Se prorroga, durante el segundo semestre de 2023, la aplicación en el IVA del tipo impositivo del 0 por ciento que recae sobre los productos básicos de alimentación, así como la del 5 por ciento con que resultan gravados los aceites de oliva y de semillas y las pastas alimenticias, para contribuir





a la reducción del precio final de estos alimentos

**4. Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas.** Se prorrogan para el ejercicio 2023 los beneficios fiscales establecidos para la isla de La Palma por el artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre.

→ ANÁLISIS

#### 1. Impuesto sobre el Valor Añadido (Artículo 171 RDL)

El artículo 72 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, queda modificado como sigue:

«Artículo 72 Tipo impositivo aplicable temporalmente del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos, así como a efectos del recargo de equivalencia  
Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2023:

1. Se aplicará el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- a) Los aceites de oliva y de semillas.
- b) Las pastas alimenticias.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,62 por ciento.

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

2. Se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b) Las harinas panificables.
- c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.



d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0 por ciento.

No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 4 por ciento a partir del día 1 del mes de noviembre de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de septiembre, publicada en octubre, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,5 por ciento.

3. La reducción del tipo impositivo beneficiará íntegramente al consumidor, sin que, por tanto, el importe de la reducción pueda dedicarse total o parcialmente a incrementar el margen de beneficio empresarial con el consiguiente aumento de los precios en la cadena de producción, distribución o consumo de los productos, sin perjuicio de los compromisos adicionales que asuman y publiciten los sectores afectados, por responsabilidad social.

La efectividad de esta medida se verificará mediante un sistema de seguimiento de la evolución de los precios, independientemente de las actuaciones que corresponda realizar a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia en el ámbito de sus competencias.»

## 2. **Impuesto sobre Bienes Inmuebles el Impuesto sobre Actividades Económicas** (Artículo 175 RDL).

Se prorrogan para el ejercicio 2023 los beneficios fiscales establecidos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas por el artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.

### NORMATIVA INVOCADA

Real Decreto-ley 20/2021

Artículo 25. Beneficios fiscales

1. **Se concede la exención de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes al ejercicio 2021** que afecten a viviendas, establecimientos industriales, turísticos, mercantiles, marítimo-pesqueros y profesionales, explotaciones agrarias y forestales, locales de trabajo y similares,





dañados como consecuencia directa de los siniestros a que se refiere el artículo 1 de este real decreto-ley, cuando se acredite que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados hayan tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos, o pérdidas en las producciones agrícolas y ganaderas que constituyan siniestros cuya cobertura no resulte posible mediante fórmula alguna de aseguramiento público o privado.

2. **Se concede una reducción en el Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente al ejercicio 2021** a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados como consecuencia directa de los siniestros a que se refiere el artículo 1 de este real decreto-ley, siempre que hubieran tenido que ser objeto de realojamiento o se hayan producido daños que obliguen al cierre temporal de la actividad. La indicada reducción será proporcional al tiempo transcurrido desde el día en que se haya producido el cese de la actividad hasta su reinicio en condiciones de normalidad, ya sea en los mismos locales, ya sea en otros habilitados al efecto, sin perjuicio de considerar, cuando la gravedad de los daños producidos dé origen a ello, el supuesto de cese en el ejercicio de aquella, que surtirá efectos desde el día 31 de diciembre de 2020.

3. Las exenciones y reducciones de cuotas en los tributos previstas en los apartados anteriores comprenderán las de los recargos legalmente autorizados sobre los mismos.

4. Los contribuyentes que, teniendo derecho a los beneficios establecidos en los apartados anteriores, hubieran satisfecho los recibos correspondientes a dicho ejercicio fiscal, podrán pedir la devolución de las cantidades ingresadas.

### 3. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (Artículo 189 RDL)

Con efectos desde la entrada en vigor del RDL se añade una disposición adicional quincuagésima octava en la Ley 35/2006, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional quincuagésima octava. Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga»

1. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por ciento del valor de adquisición de un vehículo eléctrico nuevo, en cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Cuando el vehículo se adquiera desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, hasta el 31 de diciembre de 2024. **En este caso, la deducción se practicará en el periodo impositivo en el que el vehículo sea matriculado.**

b) Cuando se abone al vendedor desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, hasta el 31 de diciembre de 2024, una cantidad a cuenta para la futura



adquisición del vehículo que represente, al menos, el 25 por ciento del valor de adquisición del mismo. En este caso, la deducción se practicará en el periodo impositivo en el que se abone tal cantidad, debiendo abonarse el resto y adquirirse el vehículo antes de que finalice el segundo período impositivo inmediato posterior a aquel en el que se produjo el pago de tal cantidad.

En ambos casos, **la base máxima de la deducción será 20.000 euros** y estará constituida por el valor de adquisición del vehículo, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas o fueran a serlo a través de un programa de ayudas públicas.

→ El contribuyente podrá aplicar la deducción prevista en este apartado por una única compra de alguno de los vehículos referidos en el apartado 2, debiendo optar en relación a la misma por la aplicación de lo dispuesto en la letra a) o b) anterior.

## ADVERTENCIA

### **2. Solamente darán derecho a la práctica de esta deducción los vehículos que cumplan los siguientes requisitos:**

1.º) Los vehículos deberán pertenecer a alguna de las categorías siguientes:

a) Turismos M1: Vehículos de motor con al menos cuatro ruedas diseñados y fabricados para el transporte de pasajeros, que tengan, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo.

b) Cuadriciclos ligeros L6e: Cuadriciclos ligeros cuya masa en vacío sea inferior o igual a 425 kg, no incluida la masa de las baterías, cuya velocidad máxima por construcción sea inferior o igual a 45 km/h, y potencia máxima inferior o igual a 6 kW.

c) Cuadriciclos pesados L7e: Vehículos de cuatro ruedas, con una masa en orden de marcha (no incluido el peso de las baterías) inferior o igual a 450 kg en el caso de transporte de pasajeros y a 600 kg en el caso de transporte de mercancías, y que no puedan clasificarse como cuadriciclos ligeros d) Motocicletas L3e, L4e, L5e: Vehículos con dos ruedas, o con tres ruedas simétricas o asimétricas con respecto al eje medio longitudinal del vehículo, de más de 50 cm<sup>3</sup> o velocidad mayor a 50 km/h y cuyo peso bruto vehicular no exceda de una tonelada.

2.º) Los modelos de los vehículos deberán figurar en la Base de Vehículos del IDAE, (<http://coches.idae.es/base-datos/vehiculos-elegibles-programa-MOVES>), y cumplir los siguientes requisitos:

a) Para los vehículos pertenecientes a la categoría M se exige la pertenencia a alguno de los siguientes tipos:





i. Vehículos eléctricos puros (BEV), propulsados total y exclusivamente mediante motores eléctricos cuya energía procede, parcial o totalmente, de la electricidad de sus baterías, utilizando para su recarga la energía de una fuente exterior al vehículo, por ejemplo, la red eléctrica.

ii. Vehículos eléctricos de autonomía extendida (EREV), propulsados total y exclusivamente mediante motores eléctricos cuya energía procede, parcial o totalmente, de la electricidad de sus baterías, utilizando para su recarga la energía de una fuente exterior al vehículo y que incorporan motor de combustión interna de gasolina o gasóleo para la recarga de las mismas.

iii. Vehículos híbridos «enchufables» (PHEV), propulsados total o parcialmente mediante motores de combustión interna de gasolina o gasóleo y eléctricos cuya energía procede, parcial o totalmente, de la electricidad de sus baterías, utilizando para su recarga la energía de una fuente exterior al vehículo, por ejemplo, la red eléctrica. El motor eléctrico deberá estar alimentado con baterías cargadas desde una fuente de energía externa.

iv. Vehículo eléctrico de células de combustible (FCV): Vehículo eléctrico que utiliza exclusivamente energía eléctrica procedente de una pila de combustible de hidrógeno embarcado.

v. Vehículo eléctrico híbrido de células de combustible (FCHV): Vehículo eléctrico de células de combustible que equipa, además, baterías eléctricas recargables.

b) Para los vehículos pertenecientes a la categoría L se exige:

i. Estar propulsados exclusivamente por motores eléctricos y estar homologados como vehículos eléctricos.

ii. Las motocicletas eléctricas nuevas (categorías L3e, L4e y L5e) susceptibles de ayuda han de tener baterías de litio, motor eléctrico con una potencia del motor igual o superior a 3 kW, y una autonomía mínima de 70 km.

3.º) Los vehículos no podrán estar afectos a una actividad económica.

4.º) Deberán estar matriculados por primera vez en España a nombre del contribuyente antes de 31 de diciembre de 2024, en el caso de la letra a) del apartado 1 anterior, o antes de que finalice el segundo período impositivo inmediato posterior a aquel en el que se produjo el pago de la cantidad a cuenta, en el caso de la letra b) del apartado 1 anterior.

5.º) El precio de venta del vehículo adquirido no podrá superar el importe máximo establecido, en su caso, para cada tipo de vehículo en el Anexo III del Real Decreto 266/2021, de 13 de abril, por el que se aprueba la concesión directa de ayudas a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla para la ejecución de programas de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y



Resiliencia Europeo, calculado en los términos establecidos en dicha norma.

**3. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio,** hasta el 31 de diciembre de 2024, para la instalación durante dicho período en un inmueble de su propiedad de sistemas de recarga de baterías para vehículos eléctricos no afectas a una actividad económica.

La base máxima anual de esta deducción será de 4.000 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen la instalación, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas. En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

✓ **PRECISIÓN.** A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas para la instalación de los sistemas de recarga las necesarias para llevarla a cabo, tales como, la inversión en equipos y materiales, gastos de instalación de los mismos y las obras necesarias para su desarrollo.

La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que finalice la instalación, que no podrá ser posterior a 2024.

Cuando la instalación finalice en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tal instalación, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023 hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo.

Para la aplicación de la deducción deberá contarse con las autorizaciones y permisos establecidos en la legislación vigente.

**4. En caso de que con posterioridad a su adquisición o instalación se afectaran a una actividad económica los vehículos o los sistemas de recarga de baterías a que se refieren los apartados anteriores, se perderá el derecho a la deducción practicada.**

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

**6. Reglamentariamente se regularán las obligaciones de información a cumplir por los concesionarios o vendedores de los vehículos.**

## 4. Impuesto sobre Sociedades (Artículo 109 RDL)





Se modifica la disposición adicional decimoctava de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p data-bbox="108 405 783 533">Disposición adicional decimoctava Amortización acelerada de determinados vehículos</p> <p data-bbox="108 600 783 1218">Las inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.</p>	<p data-bbox="805 405 1487 577">Disposición adicional decimoctava Amortización acelerada de determinados vehículos y <b>de nuevas infraestructuras de recarga</b></p> <p data-bbox="805 600 1487 1218">1. Las inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.</p> <p data-bbox="805 1240 1487 2033">2. Las inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, de potencia normal o de alta potencia, en los términos definidos en el artículo 2 de la Directiva 2014/94/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, relativa a la implantación de una infraestructura para los combustibles alternativos, afectas a actividades económicas, y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.</p>





3. Para la aplicación de la amortización acelerada regulada en el apartado anterior, se exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Aportación de la documentación técnica preceptiva, según las características de la instalación, en forma de Proyecto o Memoria, prevista en el Real Decreto 842/2002, de 2 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento electrotécnico para baja tensión, elaborada por el instalador autorizado debidamente registrado en el Registro Integrado Industrial, regulado en el título IV de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

b) Obtención del certificado de instalación eléctrica diligenciado por la Comunidad Autónoma competente.

→ 4ª **Orden HFP/587/2023**, de 9 de junio ([BOE, 139/2023, de 12 de junio [ORDEN]])

**Acceso al documento. Vínculo** [Disposición 13800 del BOE núm. 139 de 2023](#)

**ASUNTO:** se aprueba el modelo 718 «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», (en lo sucesivo, el MODELO) se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación.

**FECHA DE ENTRADA EN VIGOR:** 13 de junio de 2023

## MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL

- Derecho Tributario. Parte General.
- Derecho Tributario. Parte Especial
  - Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)

### → ÍNDICE

A) Articulado

- Artículo 1. Aprobación del MODELO







- Artículo 2. Personas obligadas a presentar el MODELO
- Artículo 3. Plazo de presentación del MODELO
- Artículo 4. Forma de presentación del MODELO
- Artículo 5. Habilitación, condiciones generales y procedimiento para la presentación electrónica por internet del MODELO.

## B) DISPOSICIONES FINALES

- Disposición final primera. **Modificación de la Orden EHA/2027/2007**, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
- Disposición final segunda. **Modificación de 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.
- Disposición final tercera. **Modificación de la Orden HAP/2194/2013**, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución de naturaleza tributaria

### ANTECEDENTES-NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción de la ORDEN)

1. La Ley 38/2022 dispone que:

*«Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública» (artículo 3, 18.1)*

*«La declaración se efectuará en la forma, plazos y modelos que establezca la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, que podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.*

*Los sujetos pasivos deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlos en los lugares que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública»*





2. La ORDEN establece:

- Forma de presentación de la declaración del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas la presentación: **electrónica a través de internet**.

- Plazo de presentación: el comprendido entre el 1 y el 31 de julio.

3. La ORDEN, en sus disposiciones finales primera, segunda y tercera, modifica las siguientes disposiciones:

- **Orden EHA/2027/2007**, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria;

- **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.

- **Orden HAP/2194/2013**, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, con el objeto de introducir en las órdenes mencionadas las necesarias referencias.

## → ANÁLISIS

### A) ARTICULADO

#### 1. Aprobación del **MODELO** (Artículo 1 ORDEN)

Se aprueba el **MODELO** que figura en el anexo.

El **MODELO** estará **disponible exclusivamente** en formato electrónico y su presentación e ingreso se realizarán por vía electrónica, de acuerdo con las condiciones generales y el procedimiento establecidos en los artículos 4 y 5 de la ORDEN

#### 2. **Personas obligadas a presentar declaración** [conforme **MODELO**] (Artículo 2 ORDEN)

stán obligados a presentar declaración los sujetos pasivos del impuesto a que se refiere el artículo 3, apartado diecinueve, de la Ley 38/2022. Por tanto:

«Están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar»





## ATENCIÓN

«No obstante, no están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, por no estar cedido el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a ninguna Comunidad Autónoma, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, **salvo que la cuota tributaria de este impuesto resulte a ingresar**»

### 3. Plazo de presentación de la declaración (Artículo 3 ORDEN)

El plazo de presentación de la declaración será, a partir de la entrada en vigor del ITSGF este impuesto, el comprendido entre los días 1 y 31 de julio del año siguiente a la fecha de devengo del mismo.

## PRECISIÓN

Lo dispuesto en el presente apartado se entenderá sin perjuicio del plazo para la domiciliación bancaria del pago de la deuda, establecido en el anexo I de 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.

### 4. Forma de presentación de la declaración [según MODELO] (Artículo 4 ORDEN)

Obligatoriamente por vía electrónica a través de internet, con arreglo a lo establecido en el apartado a) del artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

### 5. Condiciones generales y procedimiento para la presentación (Artículo 5 ORDEN)

La declaración se presentará obligatoriamente por vía electrónica a través de internet, con sujeción a la habilitación y condiciones del artículo 6 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, y de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 7 a 10 dicha Orden HAP/2194/2013.

## B) DISPOSICIONES FINALES

### ▪ PRIMERA

#### → Orden EHA/2027/2007

En el anexo I, Código 021-Autoliquidaciones, se incluye el siguiente modelo:

«Código de modelo: 718.





Denominación: "Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas".

Periodo de ingreso: 0A.»

## ▪ SEGUNDA

### → Orden EHA/1658/2009

✓ Uno. En el anexo I, «Relación de modelos de autoliquidaciones cuyo ingreso puede ser domiciliado a través de las entidades colaboradoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria», se añade el siguiente modelo:

«Código del modelo: 718 "Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas".»

✓ Dos. En el anexo II, «Plazos generales de presentación telemática de autoliquidaciones con domiciliación de pago», se introduce la siguiente modificación:

Se añade el modelo 718 y el plazo correspondiente al mismo:

«Código modelo: 718. Plazo: Desde el día 1 hasta el día 26 del mes de julio.»

## ▪ TERCERA.

### → Orden HAP/2194/2013.

Se incluye en la relación de modelos a que se refiere el apartado 2 de su artículo 1, el modelo 718 «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas».

## ● Normas publicadas (reseña)

**Junio, 2023**

- Orden HFP/583/2023, de 7 de junio, por la que se eleva a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponde a las comunidades autónomas (BOE 138/2023, de 10 de junio)

[Disposición 13758 del BOE núm. 138 de 2023](#)

- Orden TMA/620/2023, de 6 de junio, por la que se establecen los modelos y se regula la liquidación de la contribución postal y de la tasa por la concesión de autorizaciones administrativas singulares (BOE 143/2023, de 16 de junio)

[Disposición 14343 del BOE núm. 143 de 2023](#)

- Orden HFP/626/2023, de 14 de junio, por la que se aprueban las normas de desarrollo en relación a los movimientos de envíos garantizados, los modelos 504 «Solicitud de autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del





resto de la Unión Europea», 505 «Autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 507 «Solicitud de devolución en el sistema de envíos garantizados», se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el registro territorial (BOE 144/2023, de 17 de junio)

[Disposición 14425 del BOE núm. 144 de 2023](#)

- Orden HFP/645/2023, de 20 de junio, por la que se aprueba el modelo 381 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas por las fuerzas armadas de los Estados miembros de la Unión Europea afectadas a un esfuerzo en el ámbito de la política común de seguridad y defensa (art. 5.2 del reglamento aprobado por el Real Decreto 443/2023, de 13 de junio)» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden EHA/1729/2009, de 25 de junio, por la que se aprueba el modelo de Certificado de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares y en las destinadas a organizaciones internacionales o a las fuerzas armadas de Estados miembros que formen parte del Tratado del Atlántico Norte, distintos de España, y se aprueba el sobre de envío de autoliquidaciones del IVA (BOE 148/2023, de 22 de junio)

[Disposición 14734 del BOE núm. 148 de 2023](#)

## FUENTE DE HÉRCULES Y ANTEO (Jardín del Parterre en el real sitio de Aranjuez)



El **jardín del Parterre** es un jardín histórico localizado junto al Palacio Real de Aranjuez. Es uno de los pocos ejemplos de jardinería clásica francesa en España. Desde 1931 es Bien de Interés Cultural y desde 2001 es Patrimonio de la Humanidad como parte de la declaración Paisaje cultural de Aranjuez

### **Fuente de Hércules y Anteo**

Autor de la imagen: [Holo^\\_^](#)

licencia [Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional](#).

## II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

### JUNIO, 2023

#### A) CCAA (Régimen Común)

##### → ANDALUCIA

- Orden de 22 de junio de 2023, de la Consejería de Economía, Hacienda y Fondos Europeos, por la que se eleva a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas derivadas de los tributos propios y de otras deudas de derecho público no tributarias (BOJA 123/2023, de 29 de junio)

[BOJA23-123-00003-11033-01\\_00286055.pdf](#)  
([juntadeandalucia.es](#))

- Resolución de 23 de junio de 2023, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se modifican los modelos 270 y 271 establecidos en la Resolución de 4 de diciembre de 2018 (BOJA 123/2023, de 29 de junio)

[BOJA23-123-00008-11037-01\\_00286062.pdf](#)  
([juntadeandalucia.es](#))

#### B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

##### → NAVARRA

- Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BON 124/2023, de 13 de junio)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 131E/2023, de 24 de mayo de la Comunidad Foral de Navarra, de la consejera de Desarrollo Rural y Medio Ambiente, por la que se aprueba el modelo de solicitud de acceso y mantenimiento del régimen fiscal previsto en la disposición adicional duodécima de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, aplicable al mecenazgo medioambiental. (BON 124/2023, de 13 de junio)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)





## → PAIS VASCO

### Diputaciones-Territorios Históricos

#### ▪ ÁLAVA

- Decreto Foral 22/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 30 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, así como del Decreto Foral 4/2023, de 21 de febrero, que aprobó la regulación para el año 2023 del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A 66/2023, de 7 de junio)

[2023\\_066\\_01674\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Foral 26/2023, del Consejo de Gobierno de 6 de junio. Aprobar la modificación del Decreto Foral 9/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 7 de marzo, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOTH A 69/2023, de 14 de junio)

[2023\\_069\\_01766\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 391/2023, de la Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 5 de junio de 2023. Aprobar los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, y las condiciones generales para su presentación telemática. (BOTH A 67/2023, de 9 de junio)

[2023\\_067\\_01751\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

#### ▪ VIZCAYA

- Orden Foral 240/2023, de 12 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 604 de Autoliquidación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. (BOB 118/2023, 20 de junio)

[I-726\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)







## ■ GIPUZKOA

- Orden Foral 248/2023, de 6 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para los períodos impositivos iniciados en 2022, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso. (BOG 115/2023, de 15 de junio)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](https://www.gipuzkoa.eus/gao22-arrunta-2or)

- Orden Foral 286/2023, de 24 de junio, por la que se modifica la Orden Foral 614/2021, de 15 de noviembre, por la que se regula el censo de representación en materia tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 125/2023, 29 de junio)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](https://www.gipuzkoa.eus/gao22-arrunta-2or)

## Fuente de Cibele (Madrid)



La idea original fue de Ventura Rodríguez, que, aunque no las realizó personalmente, fue el que hizo el diseño del denominado Salón del Prado. Para ello ideó tres fuentes: una dedicada a Apolo, otra a Cibele y otra a Neptuno. Como correspondía a su escalafón entre los dioses del Olimpo, Apolo, dios de la luz y del sol, fue situado en el centro, flanqueado por dos dioses menores, Cibele, diosa de la tierra, y Neptuno, dios del mar. Ahora Neptuno y Cibele están orientadas hacia poniente, pero originalmente estaban enfrentadas mirando ambas hacia Apolo.

### Fuente de Cibele

Autor de la imagen: [Carlos Delgado](#)

licencia [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported](#)

## III. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO  
TRIBUTARIO

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (ESPAÑA)

JUNIO, 2023

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

IRPF. SENTENCIA 67/2023 [06.06.2023]. Tribunal  
Constitucional. Pleno (Rec. 3823/2022)

Ponente: Ricardo Enríquez Sancho

El día 30 de mayo de 2022 tuvo entrada en el registro general del Tribunal Constitucional un escrito de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, al que se acompañaba, junto al testimonio del correspondiente procedimiento (núm. 385-2019), el auto de 18 de mayo anterior, por el que se acordaba plantear una **cuestión de inconstitucionalidad en relación con el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre**, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, por posible vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. El citado apartado da **nueva redacción al art. 35.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), suprimiendo los coeficientes de corrección monetaria para la actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles a efectos de cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales.**

TRIBUNALCONSTITUCIONAL

Gabinete del Presidente Oficina de Prensa

NOTA INFORMATIVA Nº 48/2023

Madrid, 7 de junio de 2023





EL PLENO DEL TC RESUELVE QUE EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA NO IMPONE AL LEGISLADOR LA OBLIGACIÓN DE TENER EN CUENTA LA INFLACIÓN PARA CALCULAR LAS GANANCIAS INMOBILIARIAS EN EL IRPF

El Pleno del Tribunal Constitucional ha desestimado la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, sobre el apartado 21 del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otras normas, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

La cuestión planteaba la duda de si el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE exige que la ley tenga en cuenta la inflación para determinar el importe de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles, de modo que no se graven plusvalías puramente nominales. En el caso que da origen a la cuestión, la Agencia Estatal de Administración Tributaria había exigido el IRPF sobre la ganancia inmobiliaria afluída en la transmisión de un inmueble adquirido en 1995 y enajenado en 2016, sin actualizar el valor de adquisición con arreglo a la evolución del índice de precios entre ambos años. Con ello aplicaba la redacción del art. 35.2 de la Ley del IRPF dada por la Ley 26/2014, que suprimió los coeficientes de actualización del valor de adquisición de los inmuebles vigentes hasta ese momento.

La sentencia parte de que lo planteado es un supuesto de inconstitucionalidad por omisión, que sólo puede entenderse producida cuando es la propia Constitución la que impone al legislador la necesidad de dictar determinadas normas de desarrollo constitucional y el legislador no lo hace. A continuación, recuerda la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica, que se ha revitalizado recientemente en la STC 182/2021, por la que se declaró inconstitucional el sistema de cálculo de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía municipal). Dicho principio no solo exige que todo tributo recaiga sobre un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, sino que, además, demanda que la obligación tributaria se cuantifique conforme a ella. Ahora bien, en este segundo aspecto el legislador dispone de un amplio margen de libertad para concretar la cuantía del tributo, conforme a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

La supresión de los coeficientes de actualización para los inmuebles en 2014 se fundamentó en que las ganancias inmobiliarias eran la única partida del IRPF que tenía en cuenta la evolución de los precios, sin que este tratamiento singularizado estuviera justificado. Así lo puso de manifiesto el Informe del comité de expertos para la reforma del sistema tributario elaborado en febrero de 2014, unos meses antes de la reforma examinada.





En relación con los ajustes por inflación, el TC ya desestimó en un precedente, referido al impuesto sobre la plusvalía municipal, que este debiera calcularse en todo caso teniendo en cuenta la inflación. En aquel caso aseguró que el principio nominalista es coherente con el orden constitucional y que solo en “situaciones extremas” de inflación “especialmente aguda” sería exigible al legislador actuar para evitar que la erosión inflacionaria afecte negativamente al principio de capacidad económica. El Tribunal considera que 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”.

Asimismo, subraya que la norma enjuiciada no puede analizarse de forma aislada, sino en conjunto con el resto de las disposiciones del IRPF, que ya dispensan un tratamiento preferencial a las ganancias inmobiliarias frente a otras rentas, ya que tributan a tipos inferiores a las rentas salariales o empresariales y además gozan de determinadas exenciones cuando provienen de la vivienda habitual.

**Reflejo del amplio margen que ha de reconocerse al legislador en este ámbito es que las sucesivas regulaciones del IRPF han tomado opciones muy dispares sobre el ajuste por inflación**, aplicándolo a todas, alguna o ninguna de las ganancias patrimoniales, según las épocas. Y la misma conclusión se obtiene del análisis del IRPF en los demás territorios con autonomía en este extremo. Mientras que en el País Vasco se sigue aplicando el ajuste por inflación, tanto para los inmuebles como para el resto de los elementos patrimoniales, en Navarra no se prevé para ninguno, al igual que en el territorio común desde la citada Ley 26/2014.

**La sentencia concluye que 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 sentencia cuenta con los votos particulares de los magistrados Ricardo Enríquez Sancho y Enrique Arnaldo Alcubilla.** Consideran que la reforma operada por la Ley 26/2014 en el cálculo de las ganancias patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ha provocado que la mera diferencia entre el valor de un bien al momento de la adquisición y al de la transmisión revele una capacidad económica susceptible de imposición, desconociéndose la erosión que la tiranía del paso del tiempo (inflación) genera





sobre las ganancias puramente monetarias hasta el punto que bien pueden no haberse producido realmente, bien pueden haberlo hecho pero por una cuantía inferior a la nominalmente manifestada. De este modo estiman que, con esa reforma, lejos de someterse a gravamen una verdadera capacidad económica se estaría haciendo tributar a los ciudadanos por manifestaciones de riqueza total o parcialmente inexistentes, en abierta contradicción tanto con el principio de capacidad económica como con el sistema tributario justo a los que hace referencia el art. 31.1 CE. A su juicio, no solo la tributación soportada en territorio común se materializa, una vez más, de una forma mucho más gravosa que en los territorios históricos de la Comunidad Autónoma vasca, sino que se coloca al margen de las tendencias actuales en los países de la OCDE, en general, y de los de nuestro entorno, en particular (como, por ejemplo, Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo o Portugal).

**Los magistrados discrepantes subrayan que la sentencia aprobada por la mayoría justifica su decisión en las dos siguientes ideas:** de un lado, en que la corrección de las consecuencias de la inflación sobre las ganancias patrimoniales sometidas a tributación no se corresponde con una exigencia constitucional, respondiendo a una mera “decisión del legislador”; de otro, en que la supresión de la actualización de valores que estaba prevista exclusivamente para los bienes inmuebles “elimina un factor de desigualdad entre fuentes de renta”. Opinan, sin embargo, que lo primero es tanto como consagrar constitucionalmente el “principio nominalista” como un elemento rector del sistema tributario, otorgando un “cheque en blanco” al legislador para el gravamen de rentas ficticias; y lo segundo implica salvar la denunciada inconstitucionalidad de la norma socializando su ilicitud pues, en lugar de imponerse la necesidad de corregir los efectos nocivos de la inflación (no en cualquier fuente de renta como, por ejemplo, las generadas anualmente, sino exclusivamente de aquellas que se hayan visto afectadas de manera especial por el transcurso de dilatados periodos de tiempo), se suprime la única existente, consagrándose así una suerte de “igualdad en la inconstitucionalidad”.

## A) ANTECEDENTES (Extracción particulares especialmente significativos)

1. El día 3 de septiembre de 1995 falleció la madre de la parte recurrente en el proceso a quo dejándole como herencia la nuda propiedad de una vivienda, quedando el usufructo para su padre. En la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia de fecha 26 de julio de 2007 esa vivienda fue valorada en 87.000 €, de los cuales 46.110 € correspondían entonces a la nuda propiedad (el 53 por 100) y 40.890 € al derecho de usufructo (el 47 por 100). La citada vivienda fue transmitida con fecha de 17 de agosto de 2016 por un precio declarado de 85 000 € (abonándose por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana la cantidad de 948,85 €), del cual 62 900 € correspondían a la nuda propiedad (74 por 100) y los 22 100 € restantes al derecho de usufructo (el 26 por 100).





2. El día 6 de junio de 2017 se realizó por la delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Málaga el cálculo de la declaración del IRPF del ejercicio 2016, con un resultado a ingresar de 3.321,72 €, como consecuencia de haber computado una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión del derecho de nuda propiedad. Al considerar la transmitente que no debió computarse ganancia patrimonial alguna, pues la diferencia entre el valor de adquisición (el 53 por 100 de 87.000 €, a saber, 46.110 €) y el de transmisión (a su juicio, también el 53 por 100 pero de 85.000 €, esto es, 42.500 €) no ofrecía como resultado ganancia patrimonial alguna (sino una pérdida patrimonial de 3610 €), con fecha de 9 de junio de 2017 presentó un escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación y la devolución de la cantidad indebidamente ingresada.

Como consecuencia de la anterior solicitud, la dependencia regional de recursos humanos y gestión económica de la delegación especial de Andalucía, Ceuta y Melilla (AEAT) practicó con fecha de 19 de septiembre de 2017 una tasación del valor del inmueble. Fruto de esa valoración giró con fecha de 19 de marzo de 2018 una liquidación (NUM001), recalculando la ganancia patrimonial a 59.858 €, resultante de la diferencia entre el valor de la nuda propiedad al momento de la transmisión (105.968 €, o lo que es lo mismo, el 74 por 100 de los 143.200 € resultantes de la tasación realizada) y al momento de la adquisición (46.110 €, resultantes de aplicar el 53 por 100 al valor declarado a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones de 87.000 €). La cuota resultante de la base liquidable del ahorro sometida a gravamen fue de 12.647,34 € (suma de la cuota estatal y de la autonómica).

No estando de acuerdo la transmitente con la liquidación mencionada en el párrafo anterior, con fecha 16 de abril de 2018 presentó una reclamación (núm. NUM002) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, con sede en Málaga. Por resolución de 21 de febrero de 2019 se desestimó, al considerar que la práctica de una tasación del valor de transmisión por parte de la administración se había realizado de conformidad con lo previsto en el art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). Contra la citada Resolución del TEAR se interpuso un recurso contencioso-administrativo (núm. 385-2019) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga.

Consideraba la parte actora en el recurso antes mencionado que para someter a tributación una capacidad económica real (un incremento real) había de tenerse en cuenta la depreciación monetaria causada por el paso del tiempo en el valor de adquisición, de modo que su falta de actualización [conforme al índice de precios al consumo (IPC)] implicaba el gravamen de una ganancia patrimonial ficticia en contra del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. A su juicio, al haberse determinado la ganancia patrimonial por referencia a valores monetarios no



corregidos por efecto de la depreciación del nominal del dinero, se había producido un gravamen excesivo y ficticio. Además, la AEAT, en contra de lo dispuesto en el art. 35.2 LIRPF, que prevé la deducción de los gastos y tributos inherentes a la venta, omitió minorar el valor de transmisión en el importe del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana satisfecho (948,85 euros).

3. La Sala que planteó la cuestión de inconstitucionalidad recordó que los coeficientes de corrección monetaria subsistían en las normativas forales del País Vasco, de cara a la determinación de la ganancia patrimonial sometida a gravamen por IRPF.

4. El fiscal general del Estado en sus alegaciones mantuvo que lo que planteaba el órgano judicial [que planteó la cuestión de inconstitucionalidad] **era un problema de inconstitucionalidad por omisión**, pues el vicio no reside en determinación textual alguna del precepto cuestionado, sino en su omisión (STC 120/2010, FJ 6). La omisión que se denuncia se halla en que el legislador no ha contemplado expresamente, para la determinación del importe de la ganancia patrimonial resultantes de la venta de un bien inmueble, la aplicación de coeficientes de actualización que permitan indexar el precio de adquisición teniendo en cuenta la inflación generada durante el tiempo que media entre la adquisición y la venta del inmueble.

## B) FALLO

*«En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido desestimar la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, en relación con el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias»*

## C) FUNDAMENTOS JURÍDICOS

→ 1. Ni el abogado del Estado ni el fiscal general del Estado comparten la postura del órgano judicial promotor de la presente cuestión de inconstitucionalidad. Para el primero, la configuración del IRPF como un impuesto nominalista representa una opción constitucionalmente posible, no siendo la corrección de la inflación una consecuencia ineludible del principio de capacidad económica. Para el segundo, dado que las transmisiones patrimoniales ponen de manifiesto una riqueza potencial o real, el principio de capacidad económica quedaría a salvo, sin que la ausencia de corrección monetaria implique el gravamen de rentas ficticias o inexistentes.







## → 2. La doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica y, en particular, sobre los ajustes por inflación

### a) **El principio de capacidad económica**

El art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica", lo que incorpora "un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9, y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2), del que no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es el de que esa contribución "sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad" (SSTC 182/1997, FJ 6; 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2, y 26/2017, FJ 2).

Como "fundamento de la imposición", este principio exige gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], esto es, "una manifestación de riqueza" (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, FJ 4), bastando con que "dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo" [SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3, y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 3 b)].

Una segunda vertiente del principio de capacidad es como "criterio, parámetro o medida" de la imposición, dimensión que ha sido revitalizada por la citada STC 182/2021, en relación con la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Dicha sentencia, abandonando la doctrina del ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5 (según la cual la capacidad como "medida" no era exigible a todos los tributos sino solo a los que constituyen los pilares estructurales del sistema), requiere que "sobre todo en los impuestos, rija la capacidad económica no solo en la elección de los hechos impositivos, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo" [FJ 4 B) c)].

Sentado que el principio de capacidad como "criterio, parámetro o medida" debe regir en todos los tributos, la propia STC 182/2021 subraya que, para cumplir con esta dimensión, **el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos**, "no correspondiendo [al Tribunal Constitucional] en modo alguno [...] enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley tributaria sometida a control de constitucionalidad son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo aquel ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los





principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE" [SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5 A); 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 c), 20/2012, de 16 de febrero, FJ 8, y 182/2021, FJ 4 C) b)].

En relación con los tributos con fin primordialmente fiscal, como sin duda es el IRPF, se han admitido diversas razones que puede tener en cuenta el legislador para modular la capacidad económica como "criterio, parámetro o medida". Entre ellas, hemos aceptado que el legislador puede recurrir a una técnica que, por ejemplo, no exija la cuantificación exacta de los gastos producidos, estableciendo una deducción global o a tanto alzado, para evitar la complejidad en el procedimiento tributario y por la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión (razones de política financiera, técnica tributaria o de practicabilidad o conveniencia administrativa) [SSTC 214/1994, FJ 6 A), y 182/2021, FJ 4 C) c)].

## b) **Los ajustes por inflación**

Específicamente, sobre el principio de capacidad económica y los ajustes por inflación se pronunció este tribunal en la STC 221/1992, de 11 de diciembre. Dicha sentencia, a la que se refieren tanto el fiscal general como el abogado del Estado, no así el auto de planteamiento, descartó que del principio de capacidad económica pudiera extraerse la exigencia de que el valor inicial del inmueble, a efectos del IIVTNU, se ajustara obligatoriamente con la inflación. Tratándose de la misma cuestión planteada en el presente proceso, aquí respecto del IRPF, interesa sintetizar a continuación las principales conclusiones de dicho pronunciamiento: [...].

Entrando ya en el núcleo de la cuestión debatida, la STC 221/1992 constató que [...].

En suma, de la STC 221/1992 pueden extraerse tres conclusiones principales en lo que interesa a este proceso: (i) el ordenamiento tributario se rige, en general, por el principio nominalista, sin que el principio de capacidad económica exija aplicar un ajuste a la inflación, decisión que corresponde al legislador; (ii) por excepción, en situaciones "extremas" de inflación "especialmente aguda", cuando la "erosión inflacionaria sea de tal grado", la ley sí debe evitar que resulte afectado el principio de capacidad económica; y (iii) incluso en este último escenario, el legislador tiene margen para decidir la técnica concreta para ajustar la inflación, actuando sobre distintos elementos del tributo, incluidos los tipos de gravamen, por lo que el precepto impugnado debe analizarse de forma sistemática con ellos. Con base en lo expuesto, la STC 221/1992 desestimó la cuestión de inconstitucionalidad referida a la actualización del valor de adquisición en el IIVTNU.

## → 3. Enjuiciamiento de la duda de constitucionalidad. Desestimación

Para enjuiciar la duda que plantea la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía sobre el art. 35.2 LIRPF, en la redacción





dada por el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, debemos partir de las conclusiones sentadas en el apartado anterior.

[...]

**3.1. Lo anterior es coherente con un sistema tributario nominalista.** En la antes citada STC 221/1992 ya pudimos constatar que el ordenamiento jurídico, en general, y el tributario, en particular, se asientan sobre el principio nominalista que —decíamos— es "coherente con el orden constitucional" [FJ 5 C)]. De esto se colige que la corrección monetaria es la excepción, no la regla, y que "el legislador goza en principio de libertad para decidir si aplica o no correcciones monetarias, así como para determinar la fórmula concreta de llevarlas a cabo" (FJ 6). Tan solo en situaciones "extremas" de inflación "especialmente aguda", considera dicha sentencia que la ley debe evitar que una "erosión inflacionaria de tal grado" pueda afectar al principio de capacidad económica.

Pero el auto que promueve esta cuestión de inconstitucionalidad, ni cita la STC 221/1992, ni aporta argumento o dato alguno que acredite esa situación excepcional. Sí ofrece datos, pero para negar que estemos en un contexto de "hiperinflación", el fiscal general del Estado, que recuerda cómo en la década de 1970 la inflación fue, en media anual, de un 13,62 por 100 y en la década de 1980 de un 8,60 por 100. Como destaca en sus alegaciones, a dicha "situación inflacionista" se refiere (aunque no lo hacía desde la óptica del principio de capacidad económica), la STC 27/1981, FJ 6 [citada por la STC 221/1992, FJ 5 C)]. Tales cifras contrastan abiertamente con la inflación media anual del 2,37 por 100 para el periodo 2004-2014 y del 1,80 por 100 para el periodo 2014-2023 que arrojan los datos de variación del índice de precios al consumo del Instituto Nacional de Estadística. Coyuntura esta que se halla muy lejos de poder calificarse como "extrema" o "especialmente aguda".

Como se ha anticipado, este tribunal tampoco apreció dicha situación en el caso que enjuició la STC 221/1992, desestimando una duda de constitucionalidad equivalente a la que es objeto de este proceso, si bien referida al IIVTNU. En coherencia con dicha sentencia, la determinación por el método directo de la base imponible de dicho impuesto según la normativa actual (art. 104.5 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, en la redacción dada por Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre) se hace por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición del terreno, sin incorporar ajuste alguno a la inflación.

Por último, la STC 221/1992, FJ 5 A), apela al necesario análisis sistemático y no aislado de cada norma. En este sentido, apreciamos que la LIRPF ya dispensa un tratamiento preferente a las ganancias patrimoniales, en general, y a las inmobiliarias, en particular, aspecto que no podemos omitir en nuestro enjuiciamiento. Como apunta el abogado del Estado, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales (inmobiliarios o no) constituyen "renta del ahorro" [art. 46





b) LIRPF], tributando a los tipos de gravamen previstos en el art. 66 LIRPF, que la Ley 26/2014 fijó en una horquilla entre el 19 y el 23 por 100, en función de la cuantía (en la redacción hoy vigente, el tipo máximo es del 28 por 100). Frente a ello, las rentas del trabajo y de las actividades económicas, entre otras, son calificadas como "renta general" y están gravadas a tipos sensiblemente mayores, que la Ley 26/2014 estableció en un rango del 19 al 45 por 100 (en la actualidad, el tipo máximo es del 49 por 100), sin tener en cuenta las diferencias existentes entre comunidades autónomas.

En efecto, la norma aquí cuestionada se enmarca en la reforma más amplia del IRPF que abordó la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Entre sus objetivos, según el apartado IV del preámbulo, destacaba el "favorecer la inversión y estimular la generación de ahorro" para lo cual "se adoptan dos medidas complementarias: ajustar su tributación a tipos más moderados e incrementar la neutralidad en su tratamiento fiscal. Para lograr el primer objetivo indicado se aprueba, por una parte, una nueva tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro en la que se reducen los marginales de cada uno de los tramos, rebaja que [...] se intensifica para el ejercicio 2016 mediante una segunda reducción de todos los tipos marginales". Como puede comprobarse, al propósito de ganar en neutralidad suprimiendo la excepcional corrección monetaria para las ganancias inmobiliarias, se añade una rebaja de tipos para estas y el resto de rentas del ahorro.

Asimismo, junto a los menores tipos de gravamen aplicables a todas las ganancias procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales, específicamente las derivadas de la vivienda habitual del contribuyente gozan de determinadas exenciones. En concreto, la LIRPF las declara exentas en los siguientes casos: (i) cuando el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual (art. 38); (ii) cuando el contribuyente sea mayor de sesenta y cinco años o se encuentre en situación de dependencia severa o de gran dependencia [art. 33.4 b)]; y (iii) cuando se origine por la dación en pago de la vivienda para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca, o por ejecución de esta garantía, siempre que concurren ciertos requisitos [art. 33.4 d)].

**3.2. Todas las medidas expuestas son fiel reflejo del amplio margen de configuración del legislador para aplicar el principio de capacidad económica** como "criterio, parámetro o medida" de la imposición, según venimos subrayando. Y así lo es también la decisión cuestionada de no mantener en el art. 35.2 LIRPF los coeficientes correctores del valor de adquisición de los bienes inmuebles, aspecto en el que la normativa del IRPF en territorio común ha ido pasando por opciones legislativas muy diferentes, en función de las apreciaciones de política económica y tributaria que en cada momento han hecho las Cortes Generales: (i) desde no aplicar corrección alguna por inflación en la redacción originaria de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (art. 20.6); (ii) a hacerlo para todo tipo de elementos patrimoniales, a





partir de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, mediante coeficientes actualizadores del valor de adquisición (art. 37); (iii) a sustituir dichos coeficientes por un sistema reductor de los incrementos de patrimonio en función del tiempo de permanencia del elemento patrimonial con la Ley 18/1991, de 6 de junio (art. 45.2); y (iv) volviendo la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, al sistema de coeficientes de actualización, pero ya solo para los inmuebles (art. 33.2), sistema que mantuvo la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (art. 35.2); hasta llegar, por último, a la vigente redacción del citado art. 35.2 LIRPF, que no prevé ningún ajuste a la inflación.

**3.3. El órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucionalidad aduce que las normas forales reguladoras del IRPF en los territorios históricos del País Vasco sí prevén que se actualice el valor de adquisición** (arts. 45.2 y 46 de las Normas Forales de las Juntas Generales de Álava 33/2013, de 27 de noviembre; las Juntas Generales de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre; y del Territorio Histórico de Guipúzcoa 3/2014, de 17 de enero). Y lo hacen no solo para todo tipo de elementos —inmuebles o no—, sino tanto en las transmisiones onerosas como en las lucrativas (a las que la LIRPF anterior a la Ley 26/2014 no aplicaba coeficientes de actualización). Pero también encontramos la opción contraria en la Comunidad Foral de Navarra, cuya normativa no prevé ajustar a la inflación los incrementos patrimoniales, ni de los inmuebles ni de ningún otro elemento patrimonial (art. 41.1 del texto refundido de la Ley Foral del IRPF aprobado por el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio).

👉 **En cualquier caso, tal disparidad normativa no es relevante para nuestro juicio de constitucionalidad**, sino mera confirmación de las diversas opciones de política tributaria seguidas, en el tiempo y en el espacio, a la hora de ajustar a la inflación todas, algunas o ninguna de las ganancias patrimoniales. Como afirmó la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 d), "cada norma reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas representa, entonces, una opción legislativa diferente respecto de la cual no es suficiente la mera discrepancia política para destruir la presunción de constitucionalidad de la ley".

*En definitiva, 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 los incrementos patrimoniales, como el IIVTNU y el IS). No existiendo tal obligación, el art. 35.2 LIRPF, en la redacción dada por el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, no incurre en inconstitucionalidad por omisión. Al igual que concluimos en el ATC 261/2003, de 15 de julio, FJ 4, que inadmitió una*





*cuestión de inconstitucionalidad sobre la no exención en el IIVTNU de determinadas transmisiones, de la opción seguida por la ley se podrá discrepar «desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa, pero en modo alguno supone un caso de inconstitucionalidad por omisión»*

\*\*\*\*\*

## FUENTE/MONUMENTO AL DOCTOR JIMÉNEZ DÍAZ



Situada en la plaza de Cristo Rey, cerca del Tribunal Constitucional, es obra de **Juan de Avalos**, realizada en el año 1969

### Fuente/monumento al Doctor Jiménez Díaz

Autor de la imagen: [J.L. de Diego](#)

Licencia: trabajo liberado al [dominio público](#) por su autor



## IV. JURISPRUDENCIA INTERNA

### SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

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

JUNIO, 2023

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

### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 279/2023 [05.062023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4293/2021)

Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, [Roj: STS 2655/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2655]

#### RESUMEN

El artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria regula un supuesto de responsabilidad subsidiaria directamente vinculado a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad. El presupuesto de hecho del que surge la atribución de la responsabilidad subsidiaria a los administradores no es otro que la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad en la que han participado, de forma que anulada la infracción tributaria, en este caso por falta de motivación de la culpabilidad, no existe el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación. La doctrina jurisprudencial que se establece es que, cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, 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»



declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía una sanción a la deudora principal, debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, que se extendía a deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria.

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

Recurso interpuesto por procuradora, en representación de don A, don B, don C, Y don E, contra la sentencia dictada el 5 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso 103/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

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

La mencionada sentencia dictada el 5 de marzo de 2021 por la Sala de lo contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 103/2020 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), de 28 de junio de 2019, que, a su vez, estima en parte las reclamaciones económico-administrativas acumuladas formuladas contra acuerdos de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Andalucía, que declaran respecto de los reclamantes la responsabilidad subsidiaria ex artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de las deudas de la entidad ED, SA,, por un importe global de 57.868,17 euros.

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

[...] Determinar si, cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1.a) LGT, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía sanción a la deudora principal, puede conservarse la declaración de responsabilidad respecto de la deuda tributaria o debe anularse íntegramente la derivación de la misma, que se extendía a deuda y a sanción, por haber decaído su presupuesto habilitante.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** los artículos 43.1.a) y 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

→ 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»







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

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora en representación de don A, don B, don C y don E, contra la sentencia dictada el 5 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso 103/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo núm. 103/2020, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de 28 de junio de 2019, que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas acumuladas formuladas contra acuerdos de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Andalucía, que declaran respecto de los reclamantes la responsabilidad subsidiaria ex artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de las deudas de la entidad ED, S.A., por un importe global de 57.868,17 euros, con anulación de los mencionados actos administrativos de revisión y de derivación de responsabilidad impugnados en la instancia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.


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

## 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, cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía una sanción a la deudora principal, debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, que se extendía a deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria.

 LGT. 2ª. SENTENCIA 772/2023 [09.06.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2086/2022)

\* 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»





Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 2766/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2766]

## RESUMEN

Inviolabilidad del domicilio y pruebas obtenidas en la ejecución de actos de entrada y registro en procedimiento de inspección de los tributos autorizados judicialmente. Incidencia de nuevos criterios jurisprudenciales sobre la validez de las pruebas obtenidas en la diligencia de entrada y registro. Ausencia de conexión suficiente entre la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y las garantías constitucionalmente protegidas en un proceso posterior en que aportan las pruebas obtenidas. Estimación.

### → Interposición del recurso de casación

Promovido por el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 87, dictada el 19 de enero de 2022 por la Sección Primera de la Sala delo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1383/2020.

Comparece como parte recurrida FS, S.L., representada por procurador de los Tribunales, bajo la dirección letrada.

### → Resolución recurrida en casación.

La citada sentencia núm. 87, de 19 de enero de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1383/2020 formulado frente a la resolución de 16 de enero de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Cataluña, que, a su vez, desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 08-08359-2016 y 08-8365-2016 instadas contra la liquidación provisional de 20 de mayo de 2016, practicada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"], Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, por el concepto del impuesto sobre sociedades ["IS"], ejercicios 2009 a 2012, y contra la resolución de 27 de junio de 2016 por el concepto de imposición de sanción tributaria derivada de la anterior.

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

Primero: determinar hasta dónde llegan las facultades de control del Tribunal encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción en relación con 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»





valoración de la prueba ilícitamente obtenida por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio, y, si estas facultades se ven de algún modo condicionadas, limitadas o mermadas en relación con la invocación de la violación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando se ha autorizado por resolución firme la entrada en el domicilio del contribuyente.

Segundo: precisar si, la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 9.3, 18.2 y 24 de la Constitución española; El artículo 11 y 267.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio; los artículos 207 y 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero; el artículo 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio.

→ FALLO

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 2086/2022, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 87, de 19 de enero de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1383/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Retrotraer las actuaciones para que la Sala de instancia, con nuevo señalamiento, dicte sentencia y resuelva sobre las pretensiones valorando con arreglo a Derecho el conjunto de pruebas y evidencias aportadas, sin que pueda excluir, por el motivo que en esta sentencia hemos examinado, las obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado por el auto de 27 de noviembre de 2013, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona, en el procedimiento especial núm. 466/2013.

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

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **SÉPTIMO.- El juicio de la Sala sobre los criterios de exclusión de la prueba obtenida. La aplicación al caso del art. 11.1 LOPJ.**

Descartadas las anteriores infracciones abordamos el núcleo de la cuestión debatida que radica en determinar si, en las circunstancias de caso litigioso, las pruebas y evidencias obtenidas en la entrada y registro autorizada judicialmente, aun con

\* 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»





vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio ( art. 18.2 CE) en los términos ya expuestos, deben ser, por esta única razón, excluidas del proceso, sobre la base del art. 11.1 LOPJ, como hace la sentencia recurrida. En efecto, la sentencia recurrida fundamenta su decisión de excluir la "[...] información obtenida derivada de una diligencia [de entrada y registro con autorización judicial] que no respetó los postulados de procedimiento previo inspector abierto y notificado [...]" porque considera que la misma adolece de "[...] vicio de nulidad radical [...]", por vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio del obligado tributario, art. 18.2 CE, "[...] y no debe tener efecto alguno al haberse obtenido sin las garantías constitucionales y legales para producir efecto - ex art. 11 LOPJ [...]" (FD 3, apartados iii y iv).

Por tanto, la sentencia recurrida aplica de manera absoluta e incondicionada la denominada "regla de la exclusión" de la prueba ilícita. Sin embargo, ello afecta a un proceso actual y distinto de aquel en que se produjo la lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, es decir, se proyecta una lesión del aquel derecho sobre un proceso posterior, que no tiene por objeto remediar aquella vulneración. Sin duda la regla de la exclusión es una forma de protección muy intensa del derecho a la inviolabilidad del domicilio, porque invalidando la prueba obtenida mediante intromisiones ilegítimas en ese derecho fundamental, se desincentiva la eventual utilización de actuaciones que vulneren un derecho fundamental por funcionarios y autoridades. Ahora bien, esta regla de exclusión requiere la necesaria ponderación de sus consecuencias, lo que resulta tanto más necesario cuando, como ocurre en este caso, las pruebas y evidencias se obtuvieron en el curso de una actuación autorizada judicialmente, en un proceso en el que, sin perjuicio de las precisiones que luego se harán, se observaron las garantías y presupuestos para otorgar la autorización, a tenor del estado de interpretación jurídica establecido por la jurisprudencia en ese momento.

Pues bien, la doctrina del Tribunal Constitucional ha declarado en la STC 97/2019, de 16 de julio, que "[...] [l]a constatación de la violación originaria del derecho fundamental sustantivo [...] no determina por sí sola, sin embargo, la automática violación del derecho a un proceso con todas las garantías ( art. 24.2 CE), generando la necesidad imperativa de inadmitir la correspondiente prueba. La apelación al art. 24.2 CE sería superflua si toda violación de un derecho fundamental sustantivo llevara consigo, per se, la consiguiente imposibilidad de utilizar los materiales derivados de ella. Si así fuera, la utilización de tales materiales dentro del proceso penal sería, de por sí, una violación del derecho sustantivo mismo (en este caso, la intimidad) sin que el recurso al art. 24.2 CE para justificar la exclusión tuviera ninguna relevancia o alcance. Nuestra doctrina, como ya se ha expuesto, no impone semejante automatismo, sino que lleva, antes

\* 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»





bien, a la realización de un juicio ponderativo de los intereses en presencia [...]” (FJ 4, apartado b), juicio ponderativo que omita la sentencia recurrida, lo que pudiera resultar en una eventual exclusión de los medios de prueba pertinentes en el proceso, sin suficiente fundamento en la protección del derecho a un proceso con todas las garantías tutelado por el art. 24.2 CE, así como una indebida aplicación del art. 11.1 LOPJ.

Profundizando en la estructura y elementos de ese juicio ponderativo que requiere la exclusión de prueba ilícita relacionada con la lesión de un derecho fundamental sustantivo o libertad fundamental, la doctrina del Tribunal Constitucional ha establecido desde la STC 114/1984, de 29 de noviembre, un conjunto de principios generales de la doctrina constitucional sobre la prueba ilícita, en línea con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, principios que, la STC 97/2019, de 16 de julio (FJ 3) sintetiza como sigue:

"3. [...] La interdicción constitucional de la valoración judicial de la prueba ilícitamente obtenida constituye una garantía objetiva de nuestro sistema de derechos fundamentales, vinculada a la idea de un proceso justo ( art. 24.2 CE), sobre la que este Tribunal dispone de un amplio cuerpo de doctrina. [...]

a) La inadmisión procesal de una prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental sustantivo no constituye una exigencia que derive del contenido del derecho fundamental afectado. [...]

b) La pretensión de exclusión de la prueba ilícita deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento, tiene naturaleza estrictamente procesal y ha de ser abordada desde el punto de vista de las garantías del proceso justo ( art. 24.2 CE) [...]

c) La violación de las garantías procesales del art. 24.2 CE ha de determinarse, en relación con la prueba ilícitamente obtenida, a través de un juicio ponderativo tendente a asegurar el equilibrio y la igualdad de las partes, esto es, la integridad del proceso en cuestión como proceso justo y equitativo [...]" (FJ 3).

Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional "[...] son necesarios dos pasos para determinar la posible violación del art. 24.2 CE como consecuencia de la recepción probatoria de elementos de convicción ilícitamente obtenidos: a) se ha de determinar, en primer lugar, si esa ilicitud originaria ha consistido en la vulneración de un derecho fundamental sustantivo o de libertad; b) se ha de dilucidar, en caso de que el derecho fundamental haya resultado, en efecto, comprometido, si entre dicha vulneración originaria y la integridad de las garantías del proceso justo que nuestra Constitución garantiza ( art. 24.2 CE) existe un nexo o ligamen que evidencie una necesidad específica de tutela, sustanciada en 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»



exclusión radical del acervo probatorio de los materiales ilícitamente obtenidos [...]” ( STC 97/2019, FJ 4).

Sobre el primer aspecto, el recurso de casación de la abogacía del Estado en realidad no cuestiona que se ha producido una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, aunque enfatice que ello tan solo se aprecia en una aplicación retrospectiva de un requisito, el de la existencia de un procedimiento de inspección tributaria notificado al obligado tributario que, dada la interpretación jurisprudencial predominante a la fecha del auto de entrada, no era presupuesto necesario con el alcance que posteriormente se le otorgó. Pero eso no excluye que, si se mantiene que tal presupuesto es exigible, extremo que no se cuestiona en el recurso de casación, la lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio se ha producido. Quien sea responsable de ello no resulta relevante para el titular del derecho, y en última instancia, siempre la responsabilidad final será del órgano judicial que actúa como contrapeso y garantía de los derechos fundamentales del individuo, ante el ejercicio de la potestad exorbitante de la Administración, ya que es su cometido y función verificar los presupuestos para la validez de la solicitud de autorización.

No obstante, ya se ha dicho que no toda lesión del derecho fundamental sustantivo, en este caso la inviolabilidad del domicilio, se traduce automáticamente en una vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías. La aplicación del art. 11.1 LOPJ requiere, en la secuencia que antes hemos reseñado con cita de la STC 97/2019, de un juicio ponderativo que verifique si existe una conexión o ligamen entre el acto determinante de la injerencia en el derecho fundamental sustantivo y la obtención de fuentes de prueba, y, además, si tal conexión requiere, para el debido equilibrio y garantías de proceso justo, que se excluya tal material probatorio, como declara el Tribunal Constitucional en su STC 97/2019, ratificando la doctrina expuesta, entre otras, en la STC 22/2003, de 10 de febrero.

Si bien estamos ante un caso en que la obtención de las pruebas y evidencias se produce directamente como consecuencia del acto que ha lesionado el derecho a la inviolabilidad del domicilio, y, en principio, la tutela del derecho a un proceso con todas las garantías opera con mayor intensidad, no cabe olvidar las circunstancias absolutamente excepcionales a que se debe la ilicitud del auto de autorización de entrada que declara la sentencia recurrida.

En efecto, la causa de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio radica en este caso, exclusivamente, en la falta de la notificación previa al obligado tributario de la incoación del procedimiento inspector para el que se solicitó la autorización de entrada. Se trata por tanto del incumplimiento de un elemento que pertenece al ámbito de los requisitos de legalidad ordinaria del acto 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»





pretendía ejecutar, aunque ello, sin duda, conlleve la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Es patente que la autorización judicial a la que se refiere el art. 18.2 CE no es cualquiera, sino la otorgada en los casos previstos por las leyes y con los requisitos establecidos en las mismas. Ahora bien, la parquedad de la regulación legal sobre el procedimiento y condiciones para otorgar la autorización de entrada para el desarrollo de actuaciones de la inspección tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos ( arts. 113 y 142.2 LGT) se ha tenido que suplir por una doctrina jurisprudencial que ha colmado la escasa densidad normativa de la regulación legal. En la evolución de esa doctrina jurisprudencial, se enmarca nuestra STS de 1 de octubre de 2020, cit., y otras que han seguido a la misma, entre ellas, la STS de 23 de septiembre de 2021 (rec. cas. 2672/2021), que, junto a la anterior, cita la sentencia recurrida. Pero como toda doctrina jurisprudencial, se construye a partir de las cuestiones litigiosas planteadas y para resolver los conflictos jurídicos planteados, en los términos de las alegaciones de las partes, y en la etapa en que se produjo la solicitud de entrada y el auto de autorización de este caso, la doctrina jurisprudencial no excluía la posibilidad de simultanear la notificación de aquel acto con la entrada en el domicilio. No es extraño, por ello, que la ausencia del presupuesto de la notificación previa del procedimiento inspector no fuera una cuestión suscitada en el procedimiento de autorización de entrada seguido en este caso, ni en el auto que lo resolvió o la sentencia que confirmó aquel auto, pues deriva de la proyección retrospectiva de la profundización jurisprudencia de uno de los presupuestos de la autorización judicial de entrada. En este tipo de situaciones no existe la necesidad de intensificar la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio a través del efecto invalidante de las pruebas, pues el derecho a la igualdad procesal de las partes ( art. 24.2 CE) no se ve quebrantado cuando, como declara la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 22/2003 de 10 de febrero, respecto a una situación que guarda gran semejanza con la que nos ocupa, "[...] el origen de la vulneración se halla[ba] en la insuficiente definición de la interpretación del Ordenamiento, en que se actúa por los órganos investigadores en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución [...]".

## **OCTAVO.- La doctrina jurisprudencial.**

Por todo ello, cabe apreciar que en el caso que enjuicamos la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud 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»





autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo. La existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos. Sobre la relación entre el proceso de autorización judicial de entrada y registro y el proceso en que se enjuicia el asunto de fondo, las consideraciones del anterior fundamento jurídico sexto exponen los criterios rectores que han de ser aplicados.

👉 LGT. 3ª SENTENCIA 770/2023 [08.06.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5002/2021).

Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 2637/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2637]

## RESUMEN

Determinación de la base de la sanción en operaciones simuladas, art. 16 de la LGT: El art. 191.1 in fine, debe interpretarse para estos supuestos, en el sentido de que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por don A, representado por procurador de los tribunales y, bajo dirección letrada, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 28 de diciembre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017, en el que se impugna la resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de abril de 2017, por la que se desestima el recurso de alzada formulado frente a las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, confirmatorias

\* 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 las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicios 2007 y 2008, así como de las sanciones derivadas.

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

## → Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, con fecha 28 de diciembre de 2017, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017, interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Couto Aguilar, en representación de D. Amadeo, contra la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las resoluciones dictadas por el TEAR de Murcia, desestimatorias de las reclamaciones referidas a las liquidaciones giradas en concepto de IRPF, ejercicios 2006 y 2007/08, así como las sanciones derivadas.

CONDENAMOS a la recurrente al pago de las costas procesales.»

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

Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 178, 187.1.b) y 191.4 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.º Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico sexto** esta sentencia.

2.º Haber lugar al recurso de casación núm. 5002/2021, interpuesto por don Amadeo, representado por el procurador de los tribunales, contra sentencia 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»





Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 28 de diciembre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017, la que se casa y anula en cuanto a la confirmación del cálculo de la base de la sanción.

3.º Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017, en el que se impugna la resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de abril de 2017, por la que se desestima el recurso de alzada formulado frente a las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, confirmatorias de las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como de las sanciones derivadas, declarando la nulidad de las sanciones tributarias impuestas, en cuanto deben recalcularse conforme al criterio recogido en el fundamento jurídico sexto, y, en su caso, con la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses de demora devengados.

4.º No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### SEXTO. **La doctrina a fijar.**

Respecto de la cuestión con interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, ha de convenirse que la misma ya ha merecido respuesta sentando doctrina legal en la sentencia recaída en el rec. cas. 8550/2021, por lo que a la misma ha de estarse.

En cuanto al resto de cuestiones surgidas por la conexión existente entre la recogida en el auto de admisión y las propuestas en los escritos rectores del presente recurso de casación, ha de indicarse que sometido el ius puniendi estatal, siendo este ámbito sancionador manifestación del mismo, a los principios de legalidad y tipicidad, no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación, art. 16 de la LGT, no al menos sin justificar suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada. En todo caso, de ser legalmente posible subsumir semejantes conductas típicas en diferentes calificaciones, en base al principio pro-reo, la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor, en la hipótesis que hemos desarrollado, entre operaciones vinculadas, infracción leve, 191.2, y simulación, que determina la calificación como muy grave, 191.3, debe calificarse la conducta como leve. Calificada la conducta del Sr. A en este caso como muy grave, art. 191.3, lo que no se discute y en lo que no entramos por razones obvia, por concurrir simulación, art. 16 de la LGT, llevando a cabo 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»





regularización sobre la base de inexistencia material de la entidad interpuesta, de carácter meramente instrumental, de suerte que fue el Sr. A, como tal, el que autoliquidó e ingresó en el IRPF y, como la entidad, en el impuesto sobre sociedades, sin que haya duda que en este caso el perjuicio económico para la Hacienda Pública se limitó a la diferencia entre lo que debió de ingresar por IRPF, menos lo ya ingresado por el impuesto sobre sociedades; el art. 191.1 in fine, debe interpretarse para estos supuestos, en el sentido de que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas.



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

👉 IRPF. SENTENCIA 778/2023 [12.06.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.915/2022).

Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: Roj: STS 2735/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2735]

### RESUMEN

Interpretación del artículo 9 de la LIRPF y del artículo 4 del Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y los Estados Unidos de América. Certificados de residencia fiscal emitidos por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición. Doctrina jurisprudencial: 1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio. 2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio. 3. Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos

\* 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»





casos. De esta forma, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio, consistente en el "centro de intereses vitales" es más amplia que el concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no resulta equiparable.

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

Recurso interpuesto por procurador don Bernardo Cobo Martínez de Murguía, en representación de don A, contra la sentencia dictada el 10 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 3/2018.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

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

La mencionada sentencia dictada el 10 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 3/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de noviembre de 2017, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, deducida contra el acuerdo de liquidación A23 NUM001, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Las Palmas, de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008, 2009 y 2010, del que resultó una deuda tributaria a ingresar de 3.615.106,43 euros.

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

[...] 1. Determinar si un órgano judicial o administrativo puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio.

2 Aclarar si, a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, es posible rechazar el contenido de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI, o 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»





validez del referido certificado debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido CDI.

3. Dilucidar si es posible que un Estado firmante de un CDI, de forma unilateral, pueda enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido CDI para estos casos. Concretamente, si en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF.

4. Determinar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que basta, para que se entienda cumplido tal criterio, con que el interesado sea titular de un patrimonio inmobiliario o mobiliario en nuestro país, del que no proceden ingresos. Concretamente, si esa única circunstancia es suficiente, por sí sola, para enervar la eficacia de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un CDI, cuando dicho certificado se extiende "a los efectos de dicho CDI".

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. El artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990; 2. Los artículos 94 y 96 de la Constitución española; 3. El artículo 9 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.

→ FALLO:

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

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de don A, contra la sentencia dictada el 10 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 3/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso núm. 3/2018 al momento anterior a dictar sentencia, debiendo la Sala de instancia, partiendo de la existencia

\* 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 un conflicto en la residencia fiscal del contribuyente entre España y EEUU, países firmantes del Convenio de Doble Imposición, resolver el citado conflicto conforme a las reglas previstas en el artículo 4.2 del Convenio.

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

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### CUARTO. **Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.**

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

La respuesta a dichas cuestiones, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente:

1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.
2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.
3. Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio, consistente en el "centro de intereses vitales" es más amplia que el concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no resulta equiparable.

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

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





A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de don Artemio, pues el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario al que aquí hemos establecido.

No obstante, debe limitarse nuestro pronunciamiento a las cuestiones preguntadas, y ello en el buen entendimiento, para evitar quiebras en el derecho a la tutela judicial efectiva, que habiéndose acreditado la existencia de un conflicto en la residencia fiscal del contribuyente entre España y EEUU, países firmantes del Convenio de Doble Imposición, que debe resolverse mediante la aplicación de los criterios de "desempate" previstos en el artículo 4.2 del Convenio, es la Sala de instancia la competente para resolver el conflicto de residencia fiscal suscitado conforme a las reglas previstas en el citado precepto, debiendo pronunciarse con plena libertad de razonamiento - salvo en lo relativo a la cuestión ya despejada - , lo que comporta que se acuerde la retroacción de las actuaciones, a la que faculta el art. 93.1 de la LJCA.



## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR)

👉 IRNR. SENTENCIA 771/2023 [08.06.2023) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6528/20).

Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 2652/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2652]

### RESUMEN

Art. 14.1.h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Conforme a la jurisprudencia sentada por el TJUE representada por las sentencias de 7 de septiembre de 2017 (C-6/16), de 20 de diciembre de 2017 (C-504 y 613/16), y de 26 de febrero de 2019 (C-116 y 117/16), se modifica la jurisprudencia recogida en las sentencias de este Tribunal de 4 de abril de 2012, rec. cas.3312/2008, y posteriores, y de 3 de marzo de 2020, rec. cas. 5448/2018, y posteriores, al deber de ajustar e interpretar la cláusula antiabuso recogida en el citado art. 14.1.h) -modificado-, y, en consecuencia, procede fijar como doctrina que la carga de la prueba del abuso corresponde a la Administración Tributaria.

→ **Interposición del recurso de casación.**

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





Recurso interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 21 de mayo de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1000/2017, en el que se impugna la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 5 de julio de 2017, relativa al Impuesto sobre renta de no residentes, retenciones a cuenta, de enero de 2009 a diciembre de 2010.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la sociedad GR, S.L.U., representada por procuradora de los tribunales y dirección letrada.

## → Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1000/2017 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, con fecha 21 de mayo de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS

En atención a lo expuesto, y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, ha decidido:

1º.- ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad GR S.L.U., representada por Procuradora contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 5 de julio de 2017, R.G 2155/2014, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual se anula por no ser conforme a derecho, así como la liquidación impugnada de la que deriva.

2º.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales».

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

Interpretar la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la carga de la prueba del abuso.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 14 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

→ FALLO:

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

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







2º) No ha lugar al recurso de casación núm. 6528/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 21 de mayo de 2021, dictada en el recurso contencioso- administrativo núm. 1000/2017, cuya confirmación procede.

3º) No hacer imposición de las costas procesales.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### QUINTO.- Sobre la cuestión de interés casacional.

La cuestión de interés casacional objetivo, formulada en estos términos "Interpretar la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la carga de la prueba del abuso", en atención a lo dicho en los fundamentos anteriores, debe responderse en el sentido de que a la vista de la jurisprudencia sentada por el TJUE representada por las tres sentencias que se han comentado, debe llevarnos a abandonar la doctrina jurisprudencial que se recoge en la sentencia de este Tribunal de 4 de abril de 2012, rec. cas.3312/2008, y posteriores, y la recogida en la sentencia de 3 de marzo de 2020, rec. cas. 5448/2018, y posteriores, al deber de ajustar e interpretar la cláusula antiabuso recogida en el citado art. 14.1.h) -modificado- conforme a las consideraciones que han quedado reflejadas en el cuerpo de esta sentencia, y, en consecuencia, procede fijar como doctrina que la carga de la prueba del abuso corresponde a la Administración Tributaria.



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. 1ª SENTENCIA 830/2023 [21.06.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7268/2021).

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2732/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2732]

## RESUMEN

Ajuste por operaciones vinculadas. Contrato de servicios radiofónicos que debe prestar, intuitu personae, que a su vez es titular del 94 por 100 del capital de la sociedad que pacta con el tercero independiente. Gastos por servicios girados por

\* 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»





otras sociedades vinculadas a la regularizada. Cabe distinguir entre realidad de los servicios facturados y que la recurrente constituya una empresa que actúa en el mercado libremente para la realización, dado que su única actividad consiste en el mencionado contrato. Desproporción manifiesta entre la percepción que obtiene la sociedad por el pago de los servicios prestados por la persona física y la remuneración que ésta obtiene en concepto de rendimientos del trabajo personal. El ajuste por operaciones vinculadas es correcto.

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

Recurso de casación nº 7268/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, el Abogado del Estado, contra la sentencia de 7 de julio de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 112/2018. Ha comparecido como recurrida la entidad mercantil LA, S.L., representada y defendida por procurador.

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

La mencionada sentencia de 7 de julio de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

[...] Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por LA, S.L., y en su nombre y representación el Procurador, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de noviembre de 2017, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, y con ella las liquidaciones de las que trae causa, con imposición de costas a la demandada [...]

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

[...] Determinar si el apartado 2 del artículo 45 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece una presunción iuris tantum o iuris et de iure, al disponer que se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

Precisar, en los casos en que el servicio que presta una persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es

\* 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»





sustancialmente el mismo, tratándose de la prestación de un servicio intuitu personae, y careciendo la sociedad de medios para realizar la operación si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-, si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, precisar si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad [...]

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia de 7 de julio de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 112/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso nº 112/2018, deducido por la mencionada sociedad contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- el 2 de noviembre de 2017, que desestimó el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Andalucía de 27 de noviembre de 2014 que, a su vez, desestimó las reclamaciones acumuladas deducidas contra los acuerdos del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007.

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 la argumentación jurídica que precede, debemos establecer la siguiente doctrina de interés casacional.

1) En las circunstancias del asunto examinado y de otros posibles que sean semejantes, el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y 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»





que presta tal sociedad vinculada -aquí, la recurrente- a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio intuitu personae, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

2) Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, que la contraprestación pactada por esta segunda operación -la que liga a la sociedad vinculada, en este caso la recurrente en casación, con el tercero independiente- es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar al efecto una corrección valorativa de ese precio pactado que sirve de canon comparable, por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar, por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

👉 IS. 2ª. SENTENCIA 875/2023 [27.06.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6442/2021).

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 3071/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3071]

## RESUMEN

Deducibilidad del gasto. Retribuciones a administradores. Examen de las normas mercantiles aplicables en los ejercicios 2008 a 2010. Arts. 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Anónimas (TRLSA) y artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC). De tales normas no se desprende la exigencia de que la retribución deba ser aprobada en junta general. Además, tratándose de una sociedad de socio único, es éste quien ejerce las competencias propias de la junta general, por lo que es inexigible un acuerdo al respecto. La denominada teoría del vínculo es una norma de aplicación intrasocietaria que determina las relaciones entre la sociedad y el administrador que también está vinculado por una relación laboral de cualquier clase, incluida la jurisdicción a 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»





debe someterse, pero no desactiva los derechos de los trabajadores ni del empleador, por lo que la jurisprudencia del TJUE matiza notablemente esa teoría

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

Recurso de casación nº 6442/2021, interpuesto por procurador en nombre y representación de la sociedad mercantil (...), contra la sentencia de 29 de abril de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1007/2017. Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y, en su nombre, el Abogado del Estado.

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

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 29 de abril de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha decidido:

1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por en nombre y representación de (...), contra la Resolución de fecha 11 de septiembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, la cual se confirma por ser conforme a derecho.

2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales [...]"

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

[...] Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad [...]

## → FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la sociedad mercantil (...) contra la sentencia de 29 de abril de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo

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





Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1007/2017, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 1007/2017, deducido por (...) contra la resolución de 11 de septiembre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestimó la reclamación formalizada contra el acuerdo de liquidación de 29 de julio de 2014, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, practicado por el impuesto de sociedades, ejercicios 2008 a 2010, actos ambos de revisión y liquidación que se anulan, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

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

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **NOVENO.- Sobre la exclusión de la deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.**

En cuanto a la tesis preconizada en el escrito de oposición, relativa a la exclusión de los gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15.1.f) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades -LIS-, norma que entró en vigor años después de los ejercicios comprobados), se trata de una invocación del Abogado del Estado que parece presidida por la aspiración de mantener a ultranza la validez del acto administrativo, aduciendo al efecto no una razón que fuera tenida en cuenta para regularizar, fundada exclusivamente en la índole liberalidades de los pagos realizados, conforme a las normas aplicables al caso, contenidas en el artículo 14.1 del TRLIS.

Tampoco se atempera el escrito de oposición a la finalidad de defensa de la sentencia, conforme a su posición procesal, pues introduce en esa labor un argumento corrector no solo no tenido en cuenta por la resolución que se trata de mantener, sino que no hubiera podido serlo, por falta de pretensión, de una parte; y por inaplicabilidad de la causa excluyente invocada ex nihilo, de otra. Con ello se excede el escrito de oposición de su función propia, que es la de sostener la pertinencia de la sentencia, no la de mejorar o rectificar su fundamentación por otra distinta que, al margen de su procedencia, trate de suplir las deficiencias argumentales de ésta, en especial en lo que respecta a la consideración como liberalidades -esto es, fundadas en un animus donandi- que, manifiestamente, no es procedente. Lo que no es posible es introducir un motivo nuevo, que desdeña, con acierto, la noción de liberalidad, epicentro de la fundamentación de la sentencia, con la mira puesta en desactivar con nuevas armas el recurso 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»





casación, desconociendo el ámbito casacional y el derecho a un proceso debido de la parte impugnante, fundada además en una causa inaplicable al caso, la del art. 15.1.f) LIS de 2014, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, años después del agotamiento del periodo comprobado.

Con ello se pretende, de hecho, una aplicación retroactiva, in malam partem, de una exigencia legal que no regía en el periodo regularizado, por lo que no puede servir de fundamento a la negación de la deducción fiscal del gasto -por razones nuevas y distintas de las determinantes de ese efecto-.

Por lo demás, al margen de lo que se ha razonado, ampliamente, sobre la inexistencia de infracción normativa mercantil y, en particular, de los arts. 130 TRLSA y 217 TRLSC, que ya han sido interpretados, máxime en la situación de sociedad de socio único que ostenta la mercantil difícilmente podrían ser considerados contrarios al ordenamiento jurídico estos emolumentos, máxime ante nuestra muy reiterada doctrina sobre la deducibilidad como gasto en el impuesto sobre sociedades de los intereses de demora que el contribuyente padece y sobre los que en su día se alegó tal causa de exclusión (serie de sentencias que comienza por la de esta Sala y Sección de 8 de febrero de 2021, dictada en el recurso de casación nº 3071/2019):

"[...] Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero Jo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares".

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

A tenor de las consideraciones extensamente expuestas y fundamentadas, procede establecer la siguiente jurisprudencia, aplicable bajo la legislación mercantil y tributario por la que se rige el caso (art. 14.1.e) TRLIS, vigente para los ejercicios 2008 y 2010):

1) Las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible -art.14.1.e) TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea 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»





carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución, como sucede en este caso.

2) En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC).

3) Aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil -para ejercicios posteriores a los analizados-, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad.



## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD)

👉 ITP-AJD. SENTENCIA 870/2023 [27.06.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7667/2021).

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3036/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3036]

### RESUMEN

Deducibilidad del gasto. Retribuciones a administradores. Examen de las normas mercantiles aplicables en los ejercicios 2008 a 2010. Arts. 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Anónimas (TRLSA) y artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC). De tales normas no se desprende la exigencia de que la retribución deba ser aprobada en junta general. Además, tratándose de una sociedad de socio único, es éste quien ejerce las competencias propias de la junta general, por lo que es inexigible un acuerdo al respecto. La denominada teoría del vínculo es una norma de aplicación intrasocietaria que determina las relaciones entre la sociedad y el administrador que también está vinculado por una relación laboral de cualquier clase, incluida la jurisdicción a que debe someterse, pero no desactiva los derechos de los trabajadores ni del empleador, por lo que la jurisprudencia del TJUE matiza notablemente esa teoría.

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







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

Recurso interpuesto por procurador, en nombre y representación de la entidad mercantil E.97, S.L., contra la sentencia nº 431/2021, de 30 de septiembre, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso nº 90/2021. Han comparecido como recurridos la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y la JUNTA DE EXTREMADURA, representadas y defendidas, respectivamente, por el Abogado del Estado y por el Letrado de su servicio jurídico.

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

La mencionada sentencia de 30 de septiembre de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales, en representación y defensa de E. 97, S.L., contra la Resolución de 21 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación provisional girada por la Dirección General de tributos de la Junta de Extremadura en concepto de impuesto de actos jurídicos documentados, confirmando la misma y con expresa imposición de costas a la parte actora [...]

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

[...] Determinar si el empleo del método del artículo 57.1.b) de la LGT para la valoración de bienes inmuebles en aquellos tributos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real y en los que tal método no se ha complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo, constituye exclusivamente un vicio formal que habilita la retroacción de actuaciones para la realización de una nueva comprobación, o un vicio material que impediría tal retroacción [...]

## → FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por E. 97, S.L. contra la sentencia nº 431/2021, de 30 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, pronunciada en el recurso nº 90/2021, 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 mencionado recurso nº 90/2021, deducido por E. 97, S.L., contra la resolución de 21 de diciembre de 2021, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura (TEAR), que estimó parcialmente la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional girada por la Dirección General de tributos de la Junta de Extremadura en concepto de impuesto de transmisiones patrimoniales, actos ambos de liquidación y revisión que se anulan por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

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

Como lógica consecuencia de cuanto hasta ahora se ha razonado y con fundamento directo en nuestra jurisprudencia precedente, interpretativa del art. 57.1.b) LGT, en relación con la determinación de la base imponible en el IPT, que consideramos ha sido desdeñada, se fija la siguiente doctrina:

- 1) En el empleo del método del artículo 57.1.b) de la LGT, acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos tributos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real -como sucede en el presente caso- la inobservancia absoluta del deber de complementar la aplicación mecánica del coeficiente multiplicador del valor catastral con la realización de una actividad estrictamente comprobadora relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo constituye una infracción material, en tanto no determinante del expresado valor real.
- 2) No constituye tal infracción, pues, un defecto meramente formal que habilite la posibilidad de retroacción de actuaciones para efectuar una nueva comprobación respetuosa con el art. 57.1.b) LGT, según ha sido reiteradamente interpretado por este Tribunal Supremo.
- 3) La indefensión determinante de la posible retroacción de actuaciones está supeditada a la existencia probada y razonada de infracciones meramente formales, causantes de indefensión al administrado y alegadas por éste como concurrentes en el procedimiento revisor.
- 4) Se ratifica, confirma y mantiene, expresamente, nuestra jurisprudencia contenida en las sentencias de 23 de mayo de 2108 (recursos de casación nº 1880/2017 y 4202/2017), y todas las demás que la siguen.

\* 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 BIENES INMUEBLES (IBI)

👉 IBI. SENTENCIA 810/2023 [16.06.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8433/2021).

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2737/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2737]

### RESUMEN

Ámbito objetivo y habilitación legal del recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Los términos del art. 153.1.a) del TRLHL no permiten alterar los elementos esenciales del recargo que la ley autoriza a exigir y recaudar, establecidos agotadoramente en tal precepto, de suerte que no es admisible ni la exclusión de determinados bienes inmuebles, como los de naturaleza rústica, ni el establecimiento de tipos impositivos para determinados bienes, como los BICES [*Bienes inmuebles de características especiales*], ni la previsión de reducciones sobre la cuota, a las que el art. 74.2 del TRLHL no presta cobertura, pues tal regulación se refiere al impuesto, en su regulación general, pero no al recargo. Y dentro de tal reducción, no es lícito excluir de ella determinados tipos de bienes inmuebles, como los llamados BICES. STS, a 19 de junio de 2023 - ROJ: STS 2736/2023

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por procurador en nombre y representación de la entidad mercantil NG, S.L.U., contra la sentencia nº 3750/2021, de 20 de septiembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 904/2020. Ha comparecido como parte recurrida procuradora en nombre y representación del ÁREA METROPOLITANA DE BARCELONA.

### → Resolución recurrida en casación.

La mencionada sentencia de 20 de septiembre de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

[...] 1º- ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo núm. 90412020 (Sección 28912020) interpuesto por NG, S.L.U., contra el acuerdo de aprobación de la Ordenanza. Fiscal reguladora del Tributo Metropolitano para el ejercicio 2020, aprobado por Acuerdo del Consell Metropolita de l'Area Metropolitana

\* 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 Barcelona, en sesión celebrada el 17 de diciembre de 2019, y publicada en el Butlletí Oficial de la Provincia de Barcelona de 24 de diciembre de 2019.

2º - Se anula el artículo 6 de la Ordenanza impugnada por considerarlo nulo y disconforme a Derecho.

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

[...] Determinar si un área metropolitana puede establecer, mediante la ordenanza fiscal reguladora del recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, una exención en dicho recargo para determinados sujetos pasivos que se encuentren sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Determinar si un área metropolitana puede establecer, mediante la ordenanza fiscal reguladora del recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, una reducción a la cuota íntegra de dicho recargo con amparo en la previsión legal de un beneficio fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y, en particular, en la contenida en el artículo 74.2 del TRLHL. En caso de responder afirmativamente, determinar si la ordenanza fiscal puede excluir la aplicación de tal reducción para determinados bienes inmuebles en atención a su naturaleza [...]

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por NG, S.L.U. contra la sentencia nº 3750/2021, de 20 de septiembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 904/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar en parte el recurso nº 904/20, deducido por la propia entidad NG, S.L.U. contra los artículos 3, 4, 6 y 7 de la Ordenanza Fiscal reguladora del tributo metropolitano, aprobada en sesión de 17 de diciembre de 2019 y publicada en el BOPB de 24 de diciembre de 2019. La estimación comprende los artículos 4 y 7 de la ordenanza, éste último solo en cuanto al inciso inicial "[...] *Con excepción de los bienes inmuebles de características especiales* [...]".

4º) No hacer pronunciamiento expreso acerca del art. 6 de la ordenanza, al haber sido ya anulado por sentencias judiciales firmes precedentes a la que aquí es objeto de impugnación.

5º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

## 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»





## OCTAVO.- Jurisprudencia que se establece.

En respuesta a las dos cuestiones sobre las que nos interroga el auto de admisión, fijamos la siguiente doctrina:

1) Un área metropolitana no puede establecer, mediante la ordenanza fiscal reguladora del recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, conforme con la habilitación establecida en el artículo 153.1.a) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, una exención en dicho recargo para determinados sujetos pasivos que se encuentren sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, como lo son los bienes inmuebles rústicos.

2) Por las mismas razones, un área metropolitana no puede establecer, en la ordenanza fiscal reguladora del recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, una reducción a la cuota íntegra del dicho recargo con amparo en la previsión contenida en el artículo 74.2 TRLHL. En cualquier caso, es improcedente excluir determinadas clases de bienes, como los BICEs, de ese sistema de reducciones.

## → 2. SENTENCIAS (Reseñas)



### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 ISD SENTENCIA Nº 784/2023 (13.06.2023). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2553/2021)

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS Roj: STS 2651/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2651]

#### RESUMEN

Base imponible. Andalucía. Error de salto. Interpretación del artículo 19 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2009, que regula la mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa cuando el sujeto pasivo son el cónyuge y los parientes directos. La interpretación correcta es la que sostiene la Junta de Andalucía, y la Sala de Málaga, pues si no se cumple uno solo de los tres requisitos cumulativos del artículo 19 antedicho se pierde completamente la reducción y ha

\* 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 tributarse por la cantidad total que resulte. Ello significa que la base imponible -magnitud a que se refiere el art. 19- no es solo 6.104,38 euros, sino la suma de 181.104,38 euros, incluyendo los 175.000 euros que deben ser objeto de gravamen.

## → Resolución recurrida en casación.

Recurso de casación nº 2553/2021, interpuesto por procuradora en nombre y representación de DON A, DON B y DON C, contra la sentencia nº 2194/2020, de 17 de diciembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 1096/2018. Han comparecido como recurridos la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO y, en su nombre, el Abogado del Estado; y la JUNTA DE ANDALUCÍA representada y defendida por el Letrado de su servicio jurídico.

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

Discernir, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado "error de salto", bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable.

Según relata el auto de admisión del recurso de casación, los hechos acaecidos, sobre los que no existe disputa, son:

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º. Los recurrentes impugnaron ante el TEARA los acuerdos de liquidación por ISD por importe, cada uno de ellos, de 24.588,94 euros, al amparo del artículo 56.3 LGT, pues entendían que era contrario a derecho que el aumento en la base imponible de 6.104,38 euros se tradujera en un incremento de la cuota tributaria hasta los 24.234,38 euros.

2º. El TEARA, mediante resolución de 27 de septiembre de 2018, estimó la reclamación interpuesta y, al amparo del artículo 56.3 de la LGT, concluyó señalando

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





que la cuota a satisfacer quedaba limitada por el incremento producido en la base imponible.

3º. Frente a dicha resolución, la Junta de Andalucía planteó recurso ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, el nº 1096/2018, que a su vez fue estimado por la sentencia de 17 de diciembre de 2020, la ahora recurrida, cuya ratio decidendi cabe sintetizar de la siguiente manera:

"[...] Al caso de autos, el sujeto pasivo no tiene derecho a la reducción, dado que la base imponible, teniendo en cuenta el valor íntegro de los bienes, supera 175.000 euros, siendo la liquidable (real) de la liquidación practicada igual a 94.471,43 euros, cuota íntegra resultante de 11.950,64 euros. Por tanto, a un incremento de la base liquidable en 94.471,43 euros motiva un incremento de la cuota íntegra en 11.950,64 euros, por lo que, contrariamente a lo dicho en la resolución recurrida, no se produce un incremento en la cuota tributaria superior al que opera en la base liquidable real, que no la base imponible que es el parámetro que utiliza el TEARA [...]".

→ FALLO:

1º) No ha lugar al recurso de casación deducido por DON A, DON B y DON C contra la sentencia nº 2194/2020, de 17 de diciembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Málaga en el recurso nº 1096/2018.

2º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.



## RÉGIMEN CATASTRAL (RC)

👉 RC. SENTENCIA Nº 848/2023 [22.06.2023). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6360/2020)

Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS Roj: STS 2967/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2967]

### RESUMEN

Impugnación de acuerdos de alteración de la descripción catastral de los inmuebles. Expediente administrativo. La Ponencia de Valores y el estudio de mercado no son

\* 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»





documentos que deben formar parte de los expedientes de alteración de la descripción catastral. Desestimación.

## → Resolución recurrida en casación.

Recurso de casación núm. 6360/2020, promovido por [...] bajo dirección letrada contra la sentencia núm. 893/2020, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el recurso núm. 1823/2018.

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

1. Determinar si la Ponencia de Valores, así como el estudio de mercado, son documentos que deben formar parte de los expedientes de alteración de la descripción catastral.

2. Aclarar si el demandante puede en el escrito de conclusiones efectuar alegaciones y aportar nuevos documentos, medios, instrumentos, dictámenes o informes que tengan por objeto desvirtuar los hechos aducidos en la contestación a la demanda, en aquellos supuestos en los que del escrito de contestación resultaren nuevos hechos de trascendencia para la resolución del pleito al haber aportado prueba la administración demandada, hechos que el recurrente pretende desvirtuar mediante la aportación de cualquier medio de prueba a su alcance.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. Los artículos 53.2, 56.4 y 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa; 2. El artículo 265.3 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil;.3 El artículo 24 de la Constitución española. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

## → Los términos de la controversia jurídica.

Con relación a la primera parte de la cuestión de interés casacional, hay que recordar que en la STS de 19 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación 5812/2017, respecto a un recurso que tenía por objeto la impugnación de la ponencia de valores del municipio de Zaragoza, se ha fijado doctrina sobre la cuestión de interés casacional allí planteada, relativa a si "[....] en una interpretación conjunta de los artículos 23, 25 y 27 TRLCI y del artículo 2 y las normas 21, 22, 23 y 24 NTVCU, [si] la ausencia del estudio de mercado en el expediente administrativo de la ponencia de valores, aunque forme parte del mismo el documento de análisis y conclusiones de ese estudio de mercado, puede resultar contraria a los artículos 9.3 y 24.1 CE ,

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







por impedir a los interesados el cabal conocimiento de la íntegra motivación y fundamentación de la ponencia de valores cuando pretendan ejercitar su derecho a impugnarla en la vía revisora administrativa primero y jurisdiccional después. [...]", concluyendo que la respuesta "[...] ha de ser negativa [...]" atendiendo al contenido concreto que debía figurar en aquel expediente.

En este caso, se constata que el objeto de impugnación no es ni tan siquiera la Ponencia de valores, sino acuerdos de alteración de descripción catastral de bienes inmuebles con la correspondiente modificación del valor catastral, tal y como precisa la parte recurrente. Por tanto, un acto aplicativo de la ponencia de valores. Las alegaciones de la parte recurrente no proporcionan base legal alguna que sustente su pretensión de que la ponencia de valores deba formar parte del expediente administrativo correspondiente a esa alteración de la descripción catastral y la correspondiente fijación de valor catastral, ni tampoco doctrina jurisprudencial favorable a tal pretensión, sin que del examen de los arts. 24 y 25 del TRLCI se desprenda en modo alguno que la ponencia de valores y el estudio de mercado deban formar parte de dichos expediente.

En cuanto a la segunda cuestión, la lectura de la sentencia revela que por más que se afirmarse en un pasaje de la misma que no cabía aportar prueba con el escrito de conclusiones, en realidad se analiza la que se aportó por la demandada, así como las alegaciones que hizo la misma sobre las cuestiones y documentos aportados por la abogacía del Estado en la contestación. Así la sentencia dice que

[...] si atendemos a las conclusiones del informe pericial aportado por los recurrentes en las mismas se señala que el estudio de mercado es indispensable para la elaboración de la ponencia de valores, que la inexistencia de éste determina la anulación del valor catastral y que el valor catastral, fruto de la ponencia de valores será erróneo o estará mal determinado si la ponencia de valores es errónea o está mal ejecutada pero, en ningún caso, concreta o acredita los errores concretos que se han producido al determinar cada uno de los valores catastrales impugnados [...]" y más adelante añade que, respecto a la ponencia de valores y los concretamente asignados "[...] procede reconocer la motivación y justificación de los mismos basados en el susodicho estudio, al no concretar, en el informe pericial aportado los apartados concretos en que los valores catastrales no constan debidamente motivados a diferencia de otros pronunciamientos de esta Sala en los que se ha acreditado debidamente los defectos en la determinación de los valores catastrales procediendo, sin más, a la íntegra desestimación del recurso interpuesto [...]"

→ FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 6360/2020, interpuesto por la representación procesal de [...], contra la sentencia núm. 893/2020, de la Sección

\* 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»





Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el recurso núm. 1823/2018.

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

\*\*\*\*\*

## FONT MÀGICA DE MONTJUÏC (Barcelona)



Situada en la plaza de Carles Buïgas, en el distrito de Sants-Montjuïc, Barcelona. Es el elemento principal de un conjunto de juegos de luz y agua que se desarrolla en todo el eje desde el Palacio Nacional hasta la plaza de España.

### Fuente de Montjuic

Autor de la imagen: [Iván Melenchón Serrano](#)

Licencia: Imagen liberada al dominio 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»



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

#### JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (JUNIO, 2023)

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



#### I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

##### ➔ **Impuesto sobre el Valor Añadido**

👉 IVA- ASUNTO C-108/22. Sala Octava. ST.29.06.2023

«Procedimiento prejudicial -Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Régimen especial de las agencias de viaje – Ámbito general – Consolidador de servicios de alojamiento que adquiere dichos servicios por cuenta propia y los revende a otros profesionales sin servicios adicionales»

→ Derecho de la Unión – Derecho polaco

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 306 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 entre el Director de Información Nacional del Tesoro, Polonia (en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria») y C. sp. z o.o., sociedad en liquidación, en relación con la aplicación del régimen especial del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para las agencias de viajes a la reventa, por parte de C., en su propio nombre, de servicios de alojamiento a otros sujetos pasivos sin prestaciones adicionales.»)

→ LITIGIO PRINCIPAL

**1.** C., sociedad polaca sujeta al IVA, desarrolla una actividad económica como «consolidador de servicios hoteleros». En el marco de esa actividad, ofrece a sus clientes, a saber,

\* 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.





entidades que desarrollan una actividad mercantil, la posibilidad de reservar servicios de alojamiento en hoteles y otros establecimientos que tengan una función similar, situados en Polonia y en el extranjero. Dado que C. carece de instalaciones de alojamiento propias, adquiere, en nombre propio y por cuenta propia, los servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos del IVA y los revende posteriormente a sus clientes.

En función de las necesidades y expectativas de sus clientes, C. ofrece también asesoramiento sobre la elección del alojamiento y asistencia para la organización del viaje. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en la mayoría de los casos, C. solo suministra un servicio de alojamiento. El precio al que revende ese servicio de alojamiento incluye el coste de adquisición de dicho servicio y el margen de C., en forma de precio de reserva cuyo fin es cubrir los gastos de la operación.

**2.** En su contestación a una consulta tributaria, de 27 de abril de 2017, la Autoridad Tributaria consideró que la reventa de servicios de alojamiento realizada por C. no estaba comprendida en el concepto de «servicios de viaje» contemplado, en esencia, en el artículo 119 de la Ley del IVA, contrariamente a lo que alegaba C. En efecto, dicha Autoridad estimó, en esencia, que, para que un servicio se considere un servicio de viaje, debe consistir en un servicio complejo que comprenda un conjunto de servicios externos e internos y que esté compuesto por más de una prestación. Sin embargo, a su juicio, los servicios prestados por C., que solo cubren el alojamiento, no constituyen un servicio de viaje, ya que no se trata de tal servicio complejo.

C. impugnó la decisión de la Autoridad Tributaria ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia), que, en una resolución de 16 de noviembre de 2017, declaró fundado el recurso y estimó que los servicios prestados por C. debían ser gravados, en concepto de «servicios de viaje», con arreglo al régimen especial previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA. Ese órgano jurisdiccional basó su razonamiento en una interpretación literal y contextual de dicha disposición, así como en el hecho de que esta transpone el artículo 306 de la Directiva del IVA y que, por consiguiente, procede aplicar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a este respecto.

La Autoridad Tributaria interpuso recurso de casación contra dicha sentencia -ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Polonia) que es el órgano jurisdiccional remitente- alegando que el órgano jurisdiccional de primera instancia ha infringido el artículo 119, apartado 1, de la Ley del IVA al considerar que el servicio de que se trata no debe cumplir el requisito del carácter complejo para ser calificado de «servicio de viaje». Según dicha Autoridad Tributaria, un servicio de alojamiento, propuesto por sí solo, no constituye un servicio de viaje y, por tanto,

\* 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.





no puede acogerse al régimen especial de las agencias de viajes, que establece una imposición del IVA sobre el margen.

→ CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 306 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que resulta aplicable a un sujeto pasivo, consolidador de servicios hoteleros, que adquiere y revende servicios de alojamiento a otras personas que ejercen una actividad económica, cuando dichas transacciones no van acompañadas de ningún otro servicio adicional?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

*«El artículo 306 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 prestación de un sujeto pasivo consistente en adquirir servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos y revenderlos a otros operadores económicos está comprendida en el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes, aunque esos servicios no vayan acompañados de servicios adicionales»*

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALES (PARTICULARES)

PRELIMINAR

Con carácter preliminar, procede señalar que el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes, establecido en los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA, contiene reglas propias de la actividad de estas agencias, que constituyen una excepción al sistema común del IVA. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, como excepción al sistema común de la Directiva del IVA, dicho régimen especial solo debe aplicarse en la medida necesaria para alcanzar su objetivo (sentencia de 19 de diciembre de 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, apartados 24 y 27 y jurisprudencia citada).

▪ UNO. El objetivo esencial de las normas relativas al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes es evitar las dificultades que resultarían, para los operadores económicos, de los principios generales de la Directiva del IVA relativos a las operaciones que impliquen el suministro de prestaciones adquiridas a terceros. En efecto, la aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad (sentencias de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, apartado 14, y de 25 de octubre de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, apartado 19).

\* 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.





Más concretamente, conforme al artículo 306 de la Directiva del IVA, los Estados miembros aplicarán el citado régimen del IVA a las operaciones de las agencias de viajes, en tanto actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios adquiridas de otros sujetos pasivos [Ap.22]

En el caso que nos ocupa, de la petición de decisión prejudicial se desprende que C., como consolidador de servicios hoteleros, adquiere en nombre propio servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos para revenderlos seguidamente a sus propios clientes, entidades que desarrollan una actividad mercantil. De ello se desprende que una sociedad como C. cumple los requisitos materiales establecidos en el artículo 306 de la Directiva del IVA para poder acogerse, en principio, al régimen especial de tributación previsto en dicho artículo.

Además, procede señalar que, en el marco de sus actividades, C. efectúa operaciones idénticas, o al menos comparables, a las de una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos. En este sentido, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en función de las necesidades y expectativas de sus clientes, esa sociedad presta también de forma ocasional asesoramiento sobre la elección del alojamiento y asistencia para la organización de los viajes.[24]

▪ DOS. No obstante, procede examinar si la prestación de servicios de alojamiento está comprendida en el régimen especial de las agencias de viajes cuando no va acompañada de servicios adicionales.

A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que excluir del ámbito de aplicación del artículo 306 de la Directiva del IVA las prestaciones realizadas por una agencia de viajes por el mero hecho de que únicamente consistan en proporcionar un alojamiento llevaría a un régimen tributario complejo, en el que las normas aplicables en materia de IVA dependerían de los elementos constitutivos de las prestaciones ofrecidas a cada viajero. Tal régimen tributario sería contrario a los objetivos de esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, apartados 25 a 28 y jurisprudencia citada). [Ap.26]

De lo anterior se deduce que el hecho de que una agencia de viajes proporcione un alojamiento vacacional está comprendido en este régimen tributario especial, aun cuando dicha prestación incluya únicamente el alojamiento. A este respecto, es preciso señalar que, habida cuenta de que la mera provisión de alojamientos vacacionales por la agencia de viajes resulta suficiente para que se aplique el régimen especial establecido en los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA, la importancia de otras entregas de bienes o prestaciones de servicios que eventualmente se añadan a esta provisión de alojamientos no tiene incidencia en la calificación jurídica de tal situación, es decir, que esta situación está comprendida en el régimen especial de las agencias de viajes (véase, en este sentido, la

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





sentencia de 19 de diciembre de 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, apartados 29 y 33).[Ap.27]

▪ TRES. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha declarado que los artículos 306 a 310 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la mera puesta a disposición por parte de una agencia de viajes de un inmueble vacacional que esta ha tomado en arrendamiento de otros sujetos pasivos o dicha puesta a disposición de un inmueble vacacional junto con prestaciones adicionales, con independencia de la importancia de estas últimas, constituyen cada una de ellas un servicio único comprendido en el régimen especial de las agencias de viaje (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Alpenchalets Resort, C-552/17, EU:C:2018:1032, apartado 35). [Ap.28]

▪ CUATRO. En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que C. vende servicios de alojamiento en hoteles y en otros establecimientos que tengan una función similar, tanto en Polonia como en el extranjero. Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia dictada en el contexto del suministro de un alojamiento vacacional por una agencia de viajes, como se desprende de los apartados 26 a 28 de la presente sentencia, resulta aplicable también a la venta de servicios de alojamiento en hoteles y en otros establecimientos. A este respecto, debe precisarse, en particular, que la diversidad geográfica de los hoteles y establecimientos que son objeto de tales servicios podría, por sí misma, causar dificultades prácticas que este régimen tributario especial pretende evitar, de conformidad con la jurisprudencia mencionada [29]

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 306 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que,

«la prestación de un sujeto pasivo consistente en adquirir servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos y revenderlos a otros operadores económicos está comprendida en el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes, aunque esos servicios no vayan acompañados de servicios adicionales».

Costas:

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso. [Ap.31]

## 👉 IVA - Asunto C-232/22. Sala Décima. ST.29.06.2023

\* 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.





«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 44 - Lugar de realización de las prestaciones de servicios - Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 - Artículo 11, apartado 1 - Prestación de servicios - Lugar de conexión a efectos fiscales - Concepto de “establecimiento permanente” - Estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos - Capacidad de recibir y utilizar los servicios para las necesidades propias del establecimiento permanente - Prestaciones de servicios de trabajo externalizado y prestaciones accesorias - Compromiso contractual exclusivo entre una sociedad prestadora de un Estado miembro y la sociedad destinataria establecida en un Estado tercero - Sociedades jurídicamente independientes»

→ Derecho de la Unión – Derecho belga

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 44 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»), y del artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Cabot Plastics» y el Estado belga representado por el Ministro de Hacienda, (Bélgica), en relación con una resolución de la Administración tributaria por la que se impone a esa sociedad el pago de una cuota adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA) más los intereses de demora y una multa.)

→ LITIGIO PRINCIPAL

▪ UNO. Cabot Switzerland GmbH es una empresa suiza que tiene la sede de su actividad económica en Suiza. Está identificada a efectos del IVA en Bélgica para sus actividades de venta de productos derivados del carbono. Cabot Switzerland, como principal sociedad operativa del grupo Cabot para la región «Europa, Oriente Medio y África», celebró un contrato de prestación de servicios por encargo con varias sociedades, entre ellas la sociedad mercantil belga Cabot Plastics. Esta última, aunque forma parte del mismo grupo, es jurídicamente independiente de Cabot Switzerland. Sin embargo, una relación financiera las une, puesto que Cabot Plastics está participada en un 99,99 % por Cabot Holding I GmbH, a su vez propiedad al 100 % de Cabot Lux Holdings Sàrl, que posee también todas las participaciones de Cabot Switzerland.

Con arreglo al convenio de prestación de servicios por encargo, celebrado el 14 de febrero de 2012 (en lo sucesivo, «convenio de 14 de febrero de 2012»), Cabot Plastics utiliza de manera exclusiva sus propios equipos para transformar, en beneficio de la sociedad Cabot Switzerland y bajo su dirección, materias primas 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.







productos utilizados en la fabricación de plásticos. Las prestaciones de servicios efectuadas por Cabot Plastics en favor de esa sociedad constituyen prácticamente la totalidad de su volumen de negocios. De conformidad con el citado convenio Cabot Plastics almacena en sus instalaciones las materias primas adquiridas por Cabot Switzerland y las transforma en productos utilizados en la fabricación de plásticos. A continuación, almacena esos productos antes de que los venda Cabot Switzerland desde Bélgica a sus diversos clientes en el mercado belga, en el mercado europeo o en el de exportación. Las retiradas y el transporte de las mercancías desde las instalaciones de Cabot Plastics son realizadas bien por estos clientes, bien por transportistas externos a los que recurre Cabot Switzerland.

Cabot Plastics se encarga, además, de una serie de prestaciones adicionales en beneficio de Cabot Switzerland, en particular, el almacenamiento de los productos, incluida la gestión de los productos almacenados en locales de terceros, el envío de recomendaciones con el fin de optimizar el proceso de producción, los controles y las evaluaciones técnicas internas y externas, la comunicación de los resultados a Cabot Switzerland o las entregas o los servicios necesarios a otras unidades de producción. A este respecto, Cabot Plastics señala las necesidades operativas de sus fábricas, facilita las formalidades aduaneras, respeta las normas y procedimientos de Cabot Switzerland en materia de control de calidad y de garantía de calidad, presta apoyo a esta sociedad para la mejora de los procesos de producción y de planificación de sus actividades y le presta apoyo administrativo en materia de impuestos especiales y de aduanas, actúa como importador oficial por cuenta y a instancias de esa sociedad y gestiona los materiales de embalaje. Cabot Plastics realiza estas actividades adicionales con arreglo a las condiciones establecidas en el convenio.

▪ DOS. Cabot Plastics acudió al Servicio de Decisiones Anticipadas en Materia Fiscal) (SDA), en el seno del Servicio Público Federal de Hacienda (Bélgica), el cual, mediante resolución de 31 de enero de 2012, relativa al impuesto de sociedades, indicó que las actividades de esa sociedad no apuntaban a la existencia de un establecimiento permanente de Cabot Switzerland en Bélgica, en el sentido de los artículos 227 a 229 del Código de Impuestos sobre la Renta y del artículo 5 del Convenio entre la Confederación Suiza y el Reino de Bélgica para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio), celebrado el 28 de agosto de 1978.

A raíz de una inspección fiscal realizada en 2017, la Administración tributaria estimó que Cabot Switzerland disponía en Bélgica de un establecimiento permanente en el sentido de la legislación en materia de IVA y que, por tanto, debía considerarse que las prestaciones de servicios realizadas por Cabot Plastics para esa sociedad durante los años 2014 a 2016 se llevaban a cabo en Bélgica y estaban sujetas al IVA en ese Estado. Se envió un documento de regularización a Cabot Plastics, con respecto al cual la empresa manifestó su desacuerdo.

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





Mediante resolución de 19 de diciembre de 2017, la Administración tributaria exigió a Cabot Plastics que pagara 10.609 844,08 euros en concepto de IVA y una multa de 1.060 980 euros, más los intereses legales devengados a partir del 21 de enero de 2017. El 30 de marzo de 2018, Cabot Plastics interpuso un recurso contra la resolución de 19 de diciembre de 2017 ante Tribunal de Primera Instancia de Lieja (Bélgica) que, mediante sentencia de 14 de enero de 2020, estimó parcialmente el recurso, declarando que Cabot Switzerland disponía de un establecimiento permanente en Bélgica, pero anulando esa resolución en lo que respecta al requerimiento de pago de la multa.

El 11 de septiembre de 2020, Cabot Plastics interpuso recurso de apelación contra esa sentencia ante Tribunal de Apelación de Lieja (Bélgica), el órgano jurisdiccional remitente. Solicita a este que modifique dicha sentencia, que declare que no es deudora del IVA que se le exigió y que ordene al Estado belga la devolución de todas las cantidades indebidamente recaudadas o retenidas, más los intereses de demora. Cabot Plastics sostiene, ante el órgano jurisdiccional remitente, que las prestaciones de servicios que facturó a Cabot Switzerland no se llevaron a cabo en Bélgica, sino en Suiza, donde esta última sociedad tiene la sede de su actividad económica.

▪ TRES. El órgano jurisdiccional remitente señala que Cabot Switzerland tiene en Suiza la sede de su actividad económica, dado que allí se encuentran su domicilio social y su oficina en la que trabajan 47 personas y que es en ese país donde se adoptan las decisiones estratégicas y de política general de esa empresa, se celebran los distintos contratos y se reúne su consejo de administración. No obstante, según ese órgano jurisdiccional, el hecho de que la sede de la actividad económica de Cabot Switzerland esté situada en Suiza no implica ipso facto que el lugar de prestación de servicios esté situado en ese Estado, ya que el artículo 44 de la Directiva del IVA establece una norma especial por lo que respecta a la localización de las prestaciones en el caso de los servicios prestados a un establecimiento permanente del sujeto pasivo en un lugar distinto de aquel en el que tenga su sede.

## → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) En caso de prestaciones de servicios que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro realiza en favor de otro sujeto pasivo que actúa como tal, el cual tiene la sede de su actividad económica fuera de la [Unión Europea], siendo así que ambos son entidades distintas y jurídicamente independientes pero forman parte de un mismo grupo, que el proveedor se compromete contractualmente a utilizar su equipamiento y su personal exclusivamente para la fabricación de productos para el destinatario de los servicios y estos productos son vendidos a continuación por dicho destinatario, dando lugar a entregas de bienes imponibles, para la ejecución de las cuales el proveedor presta asistencia logística y que están localizadas en el

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





Estado miembro en cuestión, ¿deben interpretarse el artículo 44 de la [Directiva del IVA] y el artículo 11 del [Reglamento de Ejecución n.º 282/2011] en el sentido de que ha de considerarse que el sujeto pasivo establecido fuera de la [Unión] dispone de un establecimiento permanente en ese Estado miembro?

2) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la [Directiva del IVA] y el artículo 11 del [Reglamento de Ejecución n.º 282/2011] en el sentido de que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente cuando los medios humanos y técnicos requeridos son los de su proveedor, jurídicamente independiente pero que forma parte de un mismo grupo, que se compromete contractualmente, con carácter exclusivo, a utilizarlos en favor de dicho sujeto pasivo?

3) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la [Directiva del IVA] y el artículo 11 del [Reglamento de Ejecución n.º 282/2011] en el sentido de que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro de su proveedor cuando este último realiza en favor de aquel, en ejecución de un compromiso contractual exclusivo, una serie de prestaciones accesorias o adicionales respecto a un trabajo externalizado en sentido estricto, contribuyendo así a la realización de las ventas concluidas por ese sujeto pasivo desde su sede fuera de la [Unión] pero que dan lugar a entregas de bienes imponibles que están localizadas, con arreglo a la legislación del IVA, en el territorio de dicho Estado miembro?»

## → DECLARACIÓN-FALLO

*«El artículo 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, y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo destinatario de servicios, que tiene la sede de su actividad económica fuera de la Unión Europea, no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de los servicios de que se trate, jurídicamente distinto de ese destinatario, cuando este no dispone en él de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que puedan constituir ese establecimiento permanente, y ello incluso cuando el sujeto pasivo prestador de servicios realiza en beneficio de ese sujeto pasivo destinatario, en ejecución de un compromiso contractual exclusivo, prestaciones de trabajo externalizado, así como una serie de prestaciones accesorias o adicionales, que contribuyen a la actividad económica del sujeto pasivo destinatario en ese Estado miembro»*

## → FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALES (PARTICULARES)

**ATENCIÓN:** las cuestiones prejudiciales se examinan conjuntamente

\* 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.





- UNO. El artículo 44 de la Directiva del IVA dispone que el lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica; no obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de ese lugar, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente.

## PRECISIÓN

El artículo 44 de la Directiva del IVA es una norma que establece el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, designando de manera uniforme el lugar de conexión a efectos fiscales. Su objetivo es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 42, 50 y 51).

El legislador de la Unión ha adoptado como punto de conexión con carácter principal, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios a un sujeto pasivo, la sede de su actividad económica, ya que ofrece, como criterio objetivo, simple y práctico, una gran seguridad jurídica. Por el contrario, la conexión al establecimiento permanente del sujeto pasivo, que prevé el artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA, es una conexión secundaria que constituye una excepción a la regla general, que se tiene en cuenta siempre que concurren determinadas condiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 53 a 56; de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, apartado 49, y de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 29).

Por consiguiente, como declaró el Tribunal de Justicia, en particular en el apartado 53 de la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), la toma en consideración de un establecimiento distinto de la sede de la actividad económica solo opera en el caso en el que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro, ya que, como se desprende del apartado 55 de esa sentencia, la presunción de que las prestaciones de servicios se realizan en el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario tiene la sede de su actividad económica permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los Estados miembros como a los prestadores de servicios, tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión a efectos fiscales.

- DOS. Por lo que respecta al concepto de «establecimiento permanente» en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA, este designa, conforme al artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, cualquier establecimiento, distinto de la

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





sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 58, y de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 31). De ello se deduce que, como precisó el Tribunal de Justicia en el apartado 59 de la sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), para que pueda considerarse que una sociedad dispone de un establecimiento permanente en un Estado miembro en el que se le prestan los servicios de que se trate, debe disponer en él de una estructura suficientemente permanente y apta para permitirle recibir en él las prestaciones de servicios de que se trate y utilizarlas para los fines de su actividad económica.

▪ TRES. La cuestión de si existe un establecimiento permanente, a efectos de la segunda frase del citado artículo 44 de la Directiva del IVA, debe examinarse en función del sujeto pasivo destinatario de los servicios y no del sujeto pasivo prestador de tales servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 30). Por lo tanto, procede apreciar si, en circunstancias como las del litigio principal, puede considerarse que un sujeto pasivo destinatario de servicios dispone, de manera suficientemente permanente y adecuada, de medios humanos y técnicos en el Estado miembro en el que se realizan las prestaciones de servicios y, en su caso, si esos medios le permiten efectivamente recibir y utilizar en él tales prestaciones.

- Por lo que respecta, en primer lugar, a la estructura adecuada de un establecimiento permanente en términos de medios humanos y técnicos, el Tribunal de Justicia ha declarado que una estructura que se materialice en tales medios no puede existir solo de forma esporádica. Aunque no se exige poseer medios humanos o técnicos propios en otro Estado miembro, es necesario, en cambio, que el sujeto pasivo tenga la facultad de disponer de esos medios humanos y técnicos como si fueran suyos, en virtud, por ejemplo, de contratos de servicios o de arrendamiento por los que se pongan esos medios a su disposición y que no puedan ser resueltos si solo ha transcurrido un corto período de tiempo desde su celebración (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartados 37 y 41).

- En cuanto al hecho de que el prestador y el destinatario de los servicios estén vinculados y, en particular, de que las sociedades de que se trata en el litigio principal pertenezcan al mismo grupo, aun siendo jurídicamente independientes entre sí, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que la calificación de «establecimiento permanente», que debe apreciarse a la luz de la realidad económica y mercantil, no puede depender únicamente del régimen jurídico de la entidad de que se trate y que el hecho de que una sociedad posea una filial en un

\* 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.





Estado miembro no significa, en sí mismo, que tenga en él su establecimiento permanente (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartados 38 y 40 y jurisprudencia citada).

- Por lo que respecta al hecho de que el sujeto pasivo prestador de servicios se comprometa contractualmente a utilizar sus equipos y su personal exclusivamente para las prestaciones de servicios de que se trate, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que se presupone que una persona jurídica, aunque solo tenga un cliente, utiliza los medios técnicos y humanos de que dispone para cubrir sus propias necesidades. Por lo tanto, solo podría considerarse que una sociedad destinataria de servicios disponía en el Estado miembro en el que está establecido su prestador de una estructura que presenta un grado suficiente de permanencia y que es adecuada, en términos de medios humanos y técnicos, en caso de que se demostrara que, en virtud de las disposiciones contractuales aplicables, disponía de los medios de su prestador como si fueran los suyos (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 48).

▪ CUATRO. Por lo tanto, el hecho de que, en el litigio principal, los medios humanos y técnicos en cuestión no pertenezcan a Cabot Switzerland, sino a Cabot Plastics, no excluye, como tal, la posibilidad de que esa primera sociedad tenga un establecimiento permanente en Bélgica, siempre que disponga de un acceso inmediato y permanente a esos medios como si se tratara de sus propios medios. A este respecto, podrían tenerse en cuenta, sin ser determinantes en sí mismas, en particular, las circunstancias de que, como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, Cabot Plastics se comprometió a utilizar sus propios equipos exclusivamente para la producción de los productos contemplados en el convenio celebrado con Cabot Switzerland, de que este convenio está en vigor desde el año 2012 y de que tales prestaciones constituyen prácticamente la totalidad del volumen de negocios de esa primera sociedad.

Sin embargo, como señala la Comisión Europea en sus observaciones escritas, dado que el prestador de los servicios en cuestión sigue siendo responsable de sus propios medios y realiza tales prestaciones por su cuenta y riesgo, el contrato de prestación de servicios, aunque exclusivo, no tiene por sí solo el efecto de que los medios de dicho prestador se conviertan en los de su cliente.

En segundo lugar, en cuanto al criterio, también contemplado en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, según el cual los medios humanos y técnicos de un establecimiento permanente deben permitirle recibir prestaciones de servicios y utilizarlas para sus propias necesidades, procede diferenciar, de entrada, entre las prestaciones de servicios de trabajo externalizado realizadas por Cabot Plastics para Cabot Switzerland y la venta por esta última sociedad de los bienes

\* 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.





procedentes de ese trabajo. Esas prestaciones y ventas constituyen, en efecto, operaciones distintas, sometidas a regímenes de IVA diferentes (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 52 y jurisprudencia citada). Por consiguiente, a efectos de determinar el lugar en el que Cabot Switzerland recibe tales prestaciones, procede identificar el lugar en el que se encuentran los medios humanos y técnicos que esa sociedad utiliza a tal efecto, y no aquel en el que se encuentran los medios que utiliza para su actividad de venta. [Ap.40]

Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez para prestar y recibir los mismos servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 54). Pues bien, en el presente asunto, sin perjuicio de la apreciación del órgano jurisdiccional remitente, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no se desprende que sea posible distinguir los medios utilizados por Cabot Plastics para sus prestaciones de trabajo externalizado de los que, según la Administración tributaria, son utilizados por Cabot Switzerland para recibir estas prestaciones en Bélgica, en su supuesto establecimiento permanente, el cual, además, solo está constituido, según esa Administración, por los medios pertenecientes a Cabot Plastics.

▪ CINCO. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la incidencia que puede tener, para determinar el lugar de las prestaciones de servicios de trabajo externalizado de que se trata en el litigio principal, la circunstancia de que el prestador realice, también en virtud del contrato exclusivo celebrado con el destinatario de esas prestaciones, una serie de prestaciones, que ese órgano jurisdiccional califica de «accesorias» o «adicionales» en relación con el trabajo externalizado, a saber, la gestión de las existencias de materias primas, su inventario al final del año, el control de calidad, la gestión de las existencias de productos terminados y la preparación de los pedidos antes del envío. El órgano jurisdiccional remitente indica que Cabot Plastics presta a Cabot Switzerland una asistencia logística, contribuyendo así a la actividad económica de esta, dando lugar, en particular, a entregas de bienes imponibles en Bélgica, donde, según la Administración tributaria, está situado el establecimiento permanente de esta última sociedad.

Como se desprende del apartado 40 de la presente sentencia, procede diferenciar, por lo que respecta a la cuestión de si un sujeto pasivo destinatario de servicios los recibe en su establecimiento permanente, por una parte, la prestación de esos servicios y la capacidad de ese sujeto pasivo destinatario para recibirlos en tal establecimiento y, por otra parte, las operaciones que ese sujeto pasivo realiza por sí mismo en el marco de su actividad económica, como en este caso la venta de bienes resultantes del trabajo externalizado. De ello se deduce que el hecho de que el prestador de servicios brinde también al destinatario de los servicios las

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





prestaciones accesorias antes citadas, facilitando así la actividad económica de ese destinatario, como la venta de productos resultantes del trabajo externalizado, carece de incidencia sobre la cuestión de la existencia de un establecimiento permanente de dicho destinatario.

Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que las actividades económicas de sociedades contractualmente vinculadas por un convenio de prestación de servicios formen un conjunto económico y de que los resultados de tales actividades beneficien esencialmente a los consumidores del Estado miembro en el que el prestador de servicios tiene su sede no es pertinente para determinar si el destinatario de esos servicios dispone de un establecimiento permanente en ese Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 64). El Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que no constituye un establecimiento permanente una instalación fija utilizada a los solos efectos de ejercer actividades de carácter preparatorio o auxiliar en relación con la actividad económica del destinatario de los servicios de que se trate (sentencia de 28 de junio de 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 56).

Habida cuenta de los elementos anteriores y sin perjuicio de las comprobaciones del órgano jurisdiccional remitente, parece que las prestaciones de servicios de trabajo externalizado controvertidas en el litigio principal son recibidas y utilizadas por *Cabot Switzerland* para su actividad económica de venta de los bienes resultantes de esos servicios, en Suiza, puesto que esta sociedad no dispone en Bélgica de una estructura adecuada a tal fin.

A la vista de todo lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que,

«un sujeto pasivo destinatario de servicios, que tiene la sede de su actividad económica fuera de la Unión, no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de los servicios de que se trate, jurídicamente distinto de ese destinatario, cuando este no dispone en él de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que puedan constituir ese establecimiento permanente, y ello incluso cuando el sujeto pasivo prestador de servicios realiza en beneficio de ese sujeto pasivo destinatario, en ejecución de un compromiso contractual exclusivo, prestaciones de trabajo externalizado, así como una serie de prestaciones accesorias o adicionales, que contribuyen a la actividad económica del sujeto pasivo destinatario en ese Estado miembro»

## → Impuestos Especiales

\* 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.







👉 IES. Asunto 833/2021.Sala Quinta. ST. 22.06.2023

«Procedimiento prejudicial – Imposición sobre los productos energéticos y de la electricidad – Directiva 2003/96/CE - Artículo 14, apartado 1 letras a) – Exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad – Excepción – Imposición de producto energéticos por «motivos de política medioambiental – Alcance.

→ Derecho de la Unión – Derecho español (Impuesto Especial sobre el Carbón)

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Endesa Generación, S. A. U. (en lo sucesivo, «Endesa»), y el Tribunal Económico-Administrativo Central (en lo sucesivo, «TEAC») en relación con una resolución de este último relativa a la imposición del carbón consumido por una central térmica perteneciente a esta sociedad para producir energía eléctrica]

→ LITIGIO PRINCIPAL

▪ UNO. Endesa es una empresa dedicada a la producción de energía eléctrica mediante el consumo, en particular, de carbón que adquiere a través de una sociedad vinculada. Esta última sociedad declaró acogerse, en materia impositiva, a la exención del impuesto sobre el carbón respecto de las partidas de carbón adquiridas con destino a la reventa, por ser el hecho imponible de dicho impuesto el consumo. A raíz de una inspección fiscal relativa al ejercicio 2013 referida a la central térmica de Litoral de Almería, que pertenece a Endesa, la inspección tributaria consideró que el carbón adquirido por Endesa debía quedar gravado, puesto que estaba destinado a su consumo para la producción de electricidad, y dictó un acuerdo de liquidación exigiendo a esa sociedad una cuota tributaria incrementada, más los intereses de demora por las cantidades dejadas de ingresar.

La inspección tributaria, por una parte, consideró que la base imponible del impuesto sobre el carbón debía determinarse de acuerdo con el poder calorífico superior del carbón, con independencia de la energía efectivamente aprovechada para la producción de energía eléctrica. Por otra parte, estimó que las partidas de carbón que se habían declarado destinadas a la reventa se habían consumido para generar electricidad y que este consumo supuso la realización del hecho imponible del impuesto y el devengo del mismo.

El 7 de abril de 2016, Endesa presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAC contra dicho acuerdo cuestionando, en primer lugar, que el impuesto sobre el carbón se calcule sobre la base del poder calorífico superior del carbón; en segundo lugar, la tributación de 268.717,98 toneladas de carbón que su proveedor

\* 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.





había declarado exentas por estar destinadas a la reventa y que luego fueron usadas por Endesa para la producción eléctrica; en tercer lugar, la justificación de existencias de contabilidad destinadas a autoconsumo a 31 de diciembre de 2012, y, en cuarto lugar, la conformidad con el Derecho de la Unión de dicho impuesto, por lo que se refiere a los consumos destinados a la producción de energía eléctrica.

▪ DOS. Mediante resolución de 28 de marzo de 2019, el TEAC confirmó que procedía tomar en consideración el poder calorífico superior del carbón para determinar la base imponible del impuesto sobre el carbón. Estimó que el hecho de que tributarán partidas de carbón antes declaradas como exentas del impuesto sobre el carbón por estar destinadas a reventa no constituía doble imposición, ya que el adquirente las destinaba a autoconsumo para la producción de electricidad, hecho imponible de dicho impuesto. Asimismo, el TEAC no consideró acreditado el error alegado en la declaración de existencias de carbón. Sin embargo, no se pronunció sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de la Ley 15/2012, que suprimió la exención del impuesto sobre el carbón referida al consumo de carbón destinado a la producción de energía eléctrica.

▪ TRES. Endesa presentó recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, el órgano jurisdiccional remitente, contra dicha resolución, formulando imputaciones idénticas a las alegadas ante el TEAC y solicitando que se planteara una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en relación con la conformidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión.

▪ CUATRO. El órgano jurisdiccional remitente [Audiencia Nacional]:

- expone que la base imponible del impuesto sobre el carbón puede calcularse de dos maneras, bien en función del poder calorífico superior, entendido como el calor efectivamente producido, bien en función del poder calorífico inferior, entendido como el calor efectivamente aprovechado. Mientras que la primera base imponible depende de un valor fijo, la segunda depende de diferentes factores, como la utilización del carbón o la tecnología empleada por el consumidor.

- considera que la base imponible del impuesto sobre el carbón debe calcularse tomando en cuenta el poder calorífico superior, ya que la normativa española establece un tipo de gravamen fijo, y que el hecho imponible de ese impuesto se produce efectivamente cuando se adquiere carbón con el fin de producir energía eléctrica. Así pues, estima que las pretensiones de Endesa solo pueden atenderse cuestionando la conformidad con el Derecho de la Unión de la imposición del consumo de carbón para la producción de electricidad establecida por el Derecho español.

- alberga dudas, en particular, acerca de si el impuesto sobre el carbón tiene una finalidad medioambiental, en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a),

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





segunda frase, de la Directiva 2003/96. A este respecto, expresa sus dudas sobre la conformidad de la imposición del consumo de carbón empleado para producir electricidad con esa Directiva, ya que, por una parte, entiende que el impuesto sobre el carbón tiene una finalidad presupuestaria, tal como se desprende de la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012, y, por otra parte, estima que la estructura de este impuesto no refleja la finalidad medioambiental anunciada en el preámbulo de la Ley 15/2012, ya que lo recaudado mediante este impuesto no se destina a reducir el impacto sobre el medio ambiente del empleo del carbón en la producción de energía eléctrica.

## → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) Si es compatible con el artículo 14.1 a) de la Directiva [2003/96] la normativa nacional española que establece una imposición sobre el carbón destinado a la generación de electricidad cuando, pese a proclamar que su objetivo es proteger el medio ambiente, esta finalidad no tiene reflejo en la estructura del impuesto, y se destina la recaudación a financiar los costes del sistema eléctrico.

2) Si puede considerarse que el objetivo medioambiental tiene concreción en la estructura del impuesto por el hecho de que los tipos de gravamen se establezcan en relación al poder calórico del carbón empleado en la generación de electricidad.

3) Si la finalidad medioambiental se alcanza por el mero hecho de que se establezcan tributos sobre determinados productos energéticos no renovables y no se someta a tributación la utilización de aquellos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente.»

## → DECLARACIÓN-FALLO

*«El artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que establece la imposición sobre el carbón destinado a la producción de electricidad cumple el requisito, contenido en esa disposición, de que el impuesto debe establecerse «por motivos de política medioambiental» cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente»*

## → FONDO DE LA CUESTIONES PREJUDICIALES (PARTICULARES)

**ATENCIÓN:** las tres cuestiones prejudiciales se examinan conjuntamente

\* 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.





▪ UNO. Con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros eximirán del impuesto a los productos energéticos y a la electricidad utilizados para producir electricidad y a la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso. Sin embargo, según la segunda frase de esta disposición, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en esa Directiva. En tal caso, con arreglo a la tercera frase de esa misma disposición, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10 de dicha Directiva.

La Directiva 2003/96 tiene por objeto, según se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual la regla general es la imposición, de conformidad con las modalidades establecidas en dicha Directiva (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 24 y jurisprudencia citada). [Ap.29]

Al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, dicha Directiva pretende promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 35 y jurisprudencia citada). [Ap.30]

▪ DOS. Por lo que atañe a la producción de electricidad, tal como se desprende, en particular, de la página 5 de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), el legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 36 y jurisprudencia citada).

Ciertamente, la Directiva 2003/96 no excluye totalmente el riesgo de doble imposición, ya que, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de dicha Directiva, los Estados miembros pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 51).

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





Mediante esta disposición, el legislador de la Unión ha manifestado expresamente su voluntad de permitir que los Estados miembros introduzcan una excepción al régimen de exención obligatoria establecido por la Directiva 2003/96 (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, UPM France, C-270/18, EU:C:2019:862, apartado 52 y jurisprudencia citada).

En efecto, es preciso señalar a este respecto que dicha Directiva, como se deduce de sus considerandos 6, 7, 11 y 12, tiene también como propósito fomentar objetivos de política medioambiental (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 32 y jurisprudencia citada).

No obstante, la Directiva 2003/96 no pretende establecer exenciones de carácter general. Así, dado que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que recaen sobre los Estados miembros en el marco de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sus disposiciones no podrían interpretarse de manera extensiva, ya que de lo contrario se privaría de toda eficacia a la imposición armonizada establecida por la citada Directiva (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 30 y jurisprudencia citada). Esta interpretación debe seguirse en particular, como observó el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, en relación con la facultad, concedida a los Estados miembros por el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, de introducir una excepción al régimen de exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad.

En efecto, tal como se ha recordado en los anteriores apartados 29 y 31, la referida Directiva tiene por objeto establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual la regla general es la imposición, debiendo entenderse que esta imposición solo tiene lugar una vez con el fin de evitar la doble imposición de la electricidad. Así pues, la facultad de someter a gravamen por motivos de política medioambiental los productos energéticos utilizados para producir electricidad constituye una excepción al principio de imposición única de la energía eléctrica.

▪ TRES. Al estimar que el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado aún sobre la cuestión de qué requisitos deben cumplirse para poder considerar que un impuesto sobre los productos energéticos utilizados para producir electricidad se ha establecido «por motivos de política medioambiental», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede recurrir a los criterios desarrollados por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia relativa al concepto de «fines específicos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118,

\* 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.





también a la hora de aplicar el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96.

▪ CUATRO. Con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, los Estados miembros podrán imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales siempre que se cumplan dos requisitos. Por una parte, tales gravámenes deben imponerse con fines específicos y, por otra parte, estos gravámenes deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, al cálculo de la cuota tributaria, al devengo y al control del impuesto.

El auto de remisión solo contempla el primero de estos requisitos. A este respecto, resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que constituye un fin específico, en el sentido de esa disposición, cualquier objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 37, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 23). Sin embargo, ya que todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico, en el sentido de esta disposición (véanse, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 38, y el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 24).

Asimismo, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio, por parte de las autoridades de un Estado miembro, de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un elemento suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación, con independencia de la finalidad perseguida, de los ingresos de un impuesto a la financiación de determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al impuesto especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 39, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 26).

\* 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.





Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión (véanse, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 41, y el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 25).

Cuando no exista mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos mencionado anteriormente, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 42, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 27). [Ap. 42]

Mientras que Endesa estima que esta jurisprudencia relativa al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 es extrapolable al artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, el Gobierno español alega que los dos regímenes impositivos establecidos por estas disposiciones no son suficientemente comparables. Por su parte, la Comisión Europea considera que no procede comprobar, a la hora de aplicar ese artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, si existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión, en el sentido de la jurisprudencia relativa al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, para determinar si un Estado miembro ha establecido una excepción a la exención obligatoria de los productos energéticos «por motivos de política medioambiental».

Precisado lo anterior, la Comisión estima que el criterio seguido por la jurisprudencia anteriormente citada, relativo a la estructura del impuesto, es un elemento relevante en este examen, ya que esta estructura puede efectivamente fomentar la utilización de productos energéticos menos nocivos para el medio ambiente.

Es preciso señalar que los regímenes impositivos resultantes, por una parte, del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 y, por otra parte, del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 presentan ciertamente diferencias, en particular en cuanto el primero de esos regímenes constituye una excepción a una exención obligatoria, mientras que el segundo se refiere a una

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





tributación adicional respecto de la que ya grava a los productos sujetos a impuesto especial.

▪ CINCO. Los «motivos de política medioambiental», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, pueden pertenecer a la categoría de «fines específicos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en la medida en que un gravamen impuesto por tales motivos persigue precisamente el fin específico de contribuir a la protección del medio ambiente. [Ap.45]

En estas circunstancias, debe considerarse que se impone un gravamen «por motivos de política medioambiental», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente, por ejemplo, gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos son, en principio, menos perjudiciales para el medio ambiente.

La función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial que tiene por objeto determinar si un tributo establecido por un Estado miembro ha sido impuesto «por motivos de política medioambiental» en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, consiste en proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional nacional acerca de los criterios que ha de seguir para determinar si se ha impuesto efectivamente dicho tributo por tales motivos, y no en efectuar por sí mismo dicha apreciación, máxime cuando no dispone necesariamente de todos los datos indispensables a este respecto (véase, por analogía, el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 28 y jurisprudencia citada).

▪ SEIS. En el presente asunto es preciso comenzar señalando que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el legislador nacional, al introducir una excepción a la exención obligatoria de la imposición del carbón utilizado para producir electricidad, pretendió efectivamente proteger el medio ambiente, habida cuenta de la circunstancia de que, según ese órgano jurisdiccional, esta finalidad no se ha integrado en la estructura del impuesto, cuyos ingresos se destinan a financiar los costes del sistema eléctrico nacional. A este respecto, si bien es cierto que resulta del preámbulo de la Ley 15/2012 que ese legislador «tiene como objetivo armonizar [el] sistema fiscal [español] con un uso [de la energía] más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad», es preciso

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







además que, para que esta motivación no sea sino aparente, encuentre confirmación mediante los efectos que esta imposición pueda tener en la realidad.

▪ SIETE. Por lo que se refiere a las dudas expuestas por el órgano jurisdiccional remitente en lo tocante al destino de la recaudación de este impuesto a financiar los costes del sistema eléctrico nacional, es preciso señalar, por una parte, que la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 no exige necesariamente, **como se desprende de los apartados 42 y 45** de la presente sentencia, un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión.

Por otra parte, cuando aprecia la estructura del gravamen de que se trate, el órgano jurisdiccional remitente puede verse obligado a tomar en consideración un abanico de elementos entre los que se cuentan tanto las características y las formas de aplicación del gravamen como el modo en que este gravamen influye o está previsto que influya en el comportamiento de los contribuyentes. En la medida en que lo recaudado mediante dicho gravamen se destine a fines relacionados con la mejora de ese sistema para poder alcanzar los objetivos medioambientales que la Unión se ha marcado, incluida la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y la neutralidad climática, tales elementos pueden confirmar que el gravamen persigue efectivamente un objetivo de protección del medioambiente.

Asimismo, como observó la Comisión, habida cuenta de la probable disminución del uso de carbón en la producción de electricidad, el impacto presupuestario a largo plazo de la imposición del carbón utilizado para producir electricidad debe ponerse en perspectiva con los efectos de esta imposición sobre el medio ambiente. Según esa institución, la excepción a la exención obligatoria puede compararse con otras medidas que tienen un «doble dividendo», es decir, un impacto presupuestario y un impacto sobre el comportamiento. Tales medidas pueden generar, cuando se introducen, elevados ingresos presupuestarios que, a largo plazo y cuando alcanzan su objetivo de protección del medio ambiente, se reducen a medida que los sujetos pasivos adaptan su comportamiento.

▪ OCHO. Seguidamente, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si cabe considerar que la estructura del impuesto refleja el objetivo medioambiental mencionado en el preámbulo de la Ley 15/2012 por establecerse los tipos de gravamen en relación al poder calórico del carbón empleado para producir electricidad.

A este respecto, resulta del artículo 10, apartado 1, de la Directiva 2003/96 que, a partir del 1 de enero de 2004, los niveles mínimos de imposición aplicables a la electricidad se fijarán tal y como se establece en el cuadro C del anexo I de esta Directiva para la utilización con fines profesionales y la utilización sin fines profesionales. Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, por lo que respecta al carbón y al coque, varias versiones lingüísticas

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





de este cuadro C, titulado «Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad», se refieren explícitamente al «poder calorífico bruto» del carbón y del coque. En consecuencia, aun cuando la versión en lengua española del citado cuadro C no mencione dicho poder calorífico, el hecho de que el legislador español haya tomado este como referencia para gravar la utilización del carbón no lleva a considerar que el impuesto sobre el carbón no se ha adoptado por motivos de política medioambiental.

▪ NUEVE. Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la finalidad medioambiental se alcanza por el mero hecho de que se establezcan tributos sobre determinados productos energéticos no renovables y no sobre el uso de aquellos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente.

A este respecto, debe señalarse que el examen de un gravamen debe hacerse, en principio, caso por caso, tomando en consideración las particularidades y las características propias del gravamen de que se trate. Cuando un impuesto desalienta el consumo de un producto nocivo para el medio ambiente, debe considerarse que contribuye a la protección del medio ambiente.

Por lo tanto, el mero hecho de que, como alega Endesa, el Gobierno español restableciera la exención de imposición de los hidrocarburos usados para producir electricidad, mientras que el carbón utilizado con esa misma finalidad está sujeto a gravamen, no demuestra por sí mismo que la excepción a la exención obligatoria de la imposición del carbón usado para producir electricidad no tenga una finalidad medioambiental real.

Habida cuenta del conjunto de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales formuladas que el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que,

«una normativa nacional que establece la imposición sobre el carbón destinado a la producción de electricidad cumple el requisito, contenido en esa disposición, de que el impuesto debe establecerse «por motivos de política medioambiental» cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente»

Costas:

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por

\* 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.





quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

## II) SENTENCIAS (Reseña)

### → Principios de cooperación legal, equivalencia, y efectividad

👉 Devolución de ingresos indebidos. Asunto C-322/2022. Sala Séptima ST.08.06.2023

«Procedimiento prejudicial - Principio de cooperación leal - Principio de efectividad - Impuesto percibido por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión - Infracción declarada a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia - Derecho a percibir intereses sobre los ingresos indebidos - Normativa nacional que limita el derecho a percibir intereses al período que va hasta el trigésimo día siguiente a la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia en el Diario Oficial de la Unión Europea»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de principios del Derecho de la Unión, en particular de los principios de cooperación leal, equivalencia y efectividad, en el contexto del derecho de los particulares a percibir intereses cuando un Estado miembro devuelve un impuesto recaudado infringiendo el Derecho de la Unión.

### → Derecho de la Unión – Derecho polaco

#### → LITIGIO PRINCIPAL

▪ UNO. Mediante escrito de 28 de diciembre de 2017 dirigido a la Administración Tributaria polaca, el recurrente en el litigio principal solicitó que se declarase la existencia de un ingreso indebido en concepto del impuesto sobre sociedades y que se le devolvieran los ingresos indebidos correspondiente a los años 2012, 2013 y 2014, más los intereses sobre los pagos excesivos por los períodos comprendidos entre el día en que se practicó el exceso de retención hasta el día en que se devuelvan los mencionados ingresos. la existencia de esos ingresos indebidos fue declarada en la sentencia de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, en lo sucesivo, «sentencia Emerging Markets», EU:C:2014:249).

Mediante resoluciones de 2 de marzo de 2018, la Administración Tributaria polaca estimó la solicitud de declaración de existencia de ingresos indebidos y devolución de las cantidades satisfechas por ese concepto. La devolución se produjo el 28 de marzo de 2018. Mediante resolución de 24 de abril de 2018, dicha Administración denegó la percepción de intereses por los ingresos indebidos. En cambio, mediante resolución de **6 de agosto de 2018**, el Director, basándose en el artículo 78,

\* 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.





apartado 5, punto 2, de la Ley General Tributaria, estimó parcialmente la pretensión de abono de intereses sobre los ingresos indebidos.

Más concretamente, por lo que respecta a los ingresos indebidos correspondientes a los años 2012 y 2013, se estimó la reclamación de intereses por el período comprendido entre el día de la retención del impuesto y el trigésimo día siguiente a la publicación de la sentencia *Emerging Markets* en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, es decir, el 10 de julio de 2014, y fue desestimada en todo lo demás. Por lo que respecta al pago excesivo correspondiente al año 2014, la solicitud de intereses fue desestimada en su totalidad, ya que el impuesto fue retenido después de esa fecha.

Dado que su recurso interpuesto contra la **resolución de 6 de agosto de 2018** fue desestimado por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia), el recurrente en el litigio principal interpuso recurso de casación ante Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, (Polonia), órgano jurisdiccional remitente.

## → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Se oponen los principios de efectividad, cooperación leal y equivalencia, recogidos en el artículo 4 [TUE, apartado 3], así como cualquier otro principio aplicable previsto en el Derecho de la Unión, a una disposición nacional como el artículo 78, apartado 5, puntos 1 y 2, de la [Ley General Tributaria], que contempla que el sujeto pasivo no tiene derecho a percibir intereses devengados sobre ingresos indebidos en concepto de tributo, [retenidos] por el pagador de forma incompatible con el Derecho de la Unión, una vez transcurridos treinta días, contados desde la fecha en que se publique en el *Diario Oficial [de la Unión Europea]* la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declare la incompatibilidad de la recaudación del impuesto con el Derecho de la Unión, cuando la solicitud para que se declare la existencia de esos ingresos indebidos hubiese sido presentada por el sujeto pasivo una vez vencido el referido plazo y las disposiciones nacionales relativas a la recaudación del impuesto, pese a la sentencia [*Emerging Markets*], sigan siendo incompatibles con el Derecho de la Unión?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«El principio de efectividad, en relación con el principio de cooperación leal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, cuando una solicitud de devolución de un ingreso indebido se presenta más de treinta días después de la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de una sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que el tributo de que se trata es contrario al Derecho de la Unión, pone el trigésimo día siguiente a dicha publicación como límite del período de devengo de intereses sobre el ingreso indebido adeudado al contribuyente 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.





que se trate, o incluso excluye cualquier interés en el supuesto de que el contribuyente haya hecho frente al ingreso indebido con posterioridad al referido trigésimo día»

## → **Impuesto sobre Actividades Económicas**

👉 IAE (Derecho alemán). Asunto C-258/2023. Sala Sexta. ST.22.06.2023

«Procedimiento prejudicial - Principio de cooperación leal - Principio de efectividad - Impuesto percibido por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión - Infracción declarada a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia - Derecho a percibir intereses sobre los ingresos indebidos - Normativa nacional que limita el derecho a percibir intereses al período que va hasta el trigésimo día siguiente a la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia en el Diario Oficial de la Unión Europea»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 63 TFUE

→ **Derecho de la Unión** – Derecho Alemán (Ley del Impuesto sobre la Renta; Ley del Impuesto sobre Sociedades; ley del Impuesto sobre Actividades Económicas)

→ LITIGIO PRINCIPAL

▪ UNO. 14. Mediante solicitud de abril de 2004, H Lebensversicherung ejerció el derecho de opción reconocido a las empresas de seguros de vida y de seguros de enfermedad en virtud del artículo 34, apartado 7, octava frase, punto 2, de la nueva versión de la KStG.

En el marco del cálculo de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de H Lebensversicherung, la Administración tributaria tomó como beneficio de explotación, con arreglo al artículo 7, primera frase, de la Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas, el beneficio determinado de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Debido al ejercicio del derecho de opción previsto en el artículo 34, apartado 7, octava frase, punto 2, de la nueva versión de la KStG, desde el período impositivo 2001, de conformidad con el artículo 8b, apartado 1, de la KStG, el 20 % de los dividendos percibidos en concepto de participaciones inferiores al 10 % en el capital de sociedades de capital no residentes no debía tenerse en cuenta para determinar el beneficio imponible en el impuesto de sociedades de H Lebensversicherung. Sin embargo, ese 20 % de dividendos, que no se computó al determinar el beneficio imponible, fue integrado en este por la Administración tributaria, con arreglo al artículo 8, punto 5, primera frase, de la Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas. Sobre esta base, dicha Administración determinó por separado la pérdida trasladable de H Lebensversicherung a 31 de diciembre de 2001.

\* 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. Mediante recurso interpuesto ante el Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia (Alemania), H Lebensversicherung impugnó la aplicación del artículo 8, punto 5, primera frase, de la Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas y la integración del 20 % de los dividendos resultante de dicha aplicación, invocando una diferencia de trato en relación con los dividendos procedentes de sociedades residentes. En efecto, en el año 2001, el artículo 8b, apartado 1, de la KStG aún no era aplicable a las distribuciones de dividendos efectuadas por sociedades de capital residentes, lo que excluía, en relación con esos dividendos, tal integración en virtud del artículo 8, punto 5, de la Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas. Según H Lebensversicherung, la diferencia de aplicabilidad temporal de esta disposición en función del domicilio social de la sociedad que distribuía los dividendos daba lugar a discriminación en las situaciones que contenían un elemento de extranjería y constituía una vulneración de la libre circulación de capitales.

En sentencia de 25 de enero de 2018, Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia (Alemania), estimó el recurso de H Lebensversicherung, a raíz de lo cual la Administración tributaria interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania), órgano jurisdiccional remitente.

## → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 56 [CE], apartado 1 (actualmente, artículo 63 [TFUE], apartado 1), en el sentido de que se opone a una disposición de un Estado miembro con arreglo a la cual, en la determinación de la base imponible del impuesto de actividades económicas de una sociedad, los dividendos procedentes de participaciones en sociedades de capital extranjeras inferiores al 10 % ("participaciones dispersas") se suman de nuevo a la base imponible en tanto en cuanto hayan sido deducidos en una fase anterior del cálculo de la base imponible, mientras que los dividendos procedentes de participaciones dispersas en sociedades de capital con domicilio en el mismo Estado miembro no se deducen al calcular la base imponible del impuesto de actividades económicas, de manera que tampoco se añaden (de nuevo) en la base imponible?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro según la cual, al calcular la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de una sociedad, los dividendos procedentes de participaciones inferiores al 10 % en el capital de sociedades de capital no residentes se integran en la base imponible si, y en la medida en que, tales dividendos se han excluido de esta en una fase anterior del cálculo, mientras que los dividendos procedentes de participaciones comparables en sociedades de capital residentes se integran desde 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.





principio en dicha base imponible, sin ser excluidos de esta ni, por tanto, ser integrados posteriormente en ella»

\*\*\*\*\*

## FUENTE DE LAS RANAS (Granja de San Ildefonso)



La fuente de las Ranas está situada en los jardines del Palacio Real de la Granja de San Ildefonso.

Al igual que otras fuentes de estos jardines representa escenas mitológicas: el momento en que los campesinos son transformados en ranas por Júpiter, en castigo por las malas acciones cometidas con Latona y sus hijos, Apolo y Diana.

### Fuente de Latona o de las Ranas

Autor de la imagen: Miguel Hermoso Cuesta

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/).

\* 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.

## FUENTE DE LOS BAÑOS DE DIANA (Granja de San Ildefonso)



Fue la última fuente en construirse en los jardines del Palacio Real de la Granja de San Ildefonso. Es la fuente que más agua consume y el rey Felipe V admiraba esta fuente. Se cuenta que dijo al verla terminada: "Tres minutos me has divertido pero tres millones me has costado"

### **Fuente de los baños de Diana**

Autor de la imagen: [Malopez 21](#)

Licencia: [Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional](#).



**VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
(Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA)**

**MAYO, 2023**

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

1.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA

✓ **LGT. 1ª Consulta Vinculante V1094-23 (04.05.2023)**

■ **El consultante expone que:** practicó liquidación según modelo 111 (IRPF) referida al tercer trimestre de 2021 (fecha inicial de presentación: 20/10/2021) pero ante la imposibilidad del pago efectuó reconocimiento de deuda.

■ **El consultante manifiesta que:** El 29/10/2021, sin requerimiento previo de la Administración, realizó el pago íntegro de la autoliquidación.

■ **El consultante pregunta:** si el recargo correspondiente es el 1% de acuerdo con la nueva redacción del artículo 27 de la LGT dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, o por el contrario corresponde el recargo de apremio del 20% al haberse reconocido la deuda en periodo voluntario con imposibilidad de pago.

■ **Contestación:** El artículo 27 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18), en adelante LGT, señala: [...]

De los hechos relatados por el consultante se advierte que ha sido presentada la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre dentro del plazo establecido en la normativa del tributo, en consecuencia, no procede la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 de la LGT.

De conformidad con el artículo 161 de la LGT: [...]

El consultante presenta la autoliquidación en plazo sin efectuar el ingreso total, ni solicitar aplazamiento, fraccionamiento o compensación al momento de la presentación. Conforme a lo anterior se inicia en período ejecutivo desde del día siguiente a la finalización del plazo para el ingreso establecido en la normativa del tributo.

En ese sentido, el artículo 28 LGT, respecto los recargos del





período ejecutivo, indica: [...]

Por consiguiente, corresponde aplicar uno de los recargos regulados en el artículo 28 de la LGT. De acuerdo con dicho precepto, si se ha satisfecho la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio, corresponderá un 5 por ciento. Si se paga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de los plazos establecidos en el artículo 62.5 de la LGT, se aplicará un recargo del 10 por ciento. Por último, cuando no concurren ninguno de los anteriores supuestos, se satisfará un recargo del 20 por ciento.

### ✓ **LGT. 2ª Consulta Vinculante V1199-23** (09.05.2023)

■ **El consultante expone que:** posee un certificado positivo de estar al corriente de las obligaciones tributarias con validez de 12 meses desde la fecha de expedición de la factura.

■ **El consultante manifiesta que:** desea conocer si el contratante dispone de amparo legal para exigir que aporte un nuevo certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias, a efectos de no resultar exigible la responsabilidad subsidiaria del artículo 43 de la LGT,

■ **El consultante pregunta:** ¿es posible una petición por parte del contratante de un nuevo certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias, estando el anterior vigente? Ello se plantea a efectos de no resultar exigible responsabilidad subsidiaria.

■ **Contestación:** El artículo 43.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18), en adelante LGT, señala que: [...]

El certificado expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios se desarrolla expresamente en el artículo 126 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre) en adelante RGR: [...]

En cuanto a la emisión de los certificados, se regula 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, (BOE de 5), en adelante RGAT, en el artículo 70 y siguientes.

[...]

Se regulan en el artículo 75 del RGAT, los efectos de los certificados tributarios: [...]

Por lo tanto, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, será válido el certificado con resultado positivo de estar al corriente de las obligaciones tributarias emitido por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada





factura correspondiente a la contratación o subcontratación, salvo que las circunstancias determinantes de su contenido se vean modificadas.

En consecuencia, siempre que el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias sea positivo y se haya emitido dentro del plazo establecido en la norma, no será necesario aportar uno nuevo.

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

### ✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V1096-23 (04.05.2023)

■ **El consultante expone que:** ha estado durante 2022 en situación de incapacidad temporal,

■ **El consultante manifiesta que:** ha percibido la correspondiente prestación de la Seguridad Social, habiéndose hecho cargo la mutua colaboradora de su cotización al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA).

■ **El consultante pregunta:** sobre el tratamiento en el IRPF de las cotizaciones satisfechas por la Mutua correspondiente.

#### ■ **Contestación:**

**ATENCIÓN:** *Se parte de la hipótesis de que la actividad que determina la cotización al RETA es una actividad económica a efectos del Impuesto, cuyo rendimiento neto se determina por el método de estimación directa.*

Las prestaciones de la Seguridad Social en concepto de incapacidad temporal tienen la calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo, de acuerdo al artículo 17.2.a)1ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que otorga tal consideración de rendimientos del trabajo 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 artículo 7 de esta Ley*".

El rendimiento del trabajo comprende la totalidad de la prestación recibida, incluyendo el importe de las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (RETA), entregado por la mutua colaboradora a cuyo pago queda obligado el autónomo.

Adicionalmente, y en el caso de que el autónomo desarrolle a efectos del Impuesto una actividad económica cuyo rendimiento neto se determine por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, debe tenerse en cuenta que este pago de las





cotizaciones del RETA dará lugar correlativamente a un gasto deducible para la determinación de dicho rendimiento.

## ✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V1132-23 (04.05.2023)

■ **El consultante expone que:** cabe la posibilidad de obtener rendimientos del capital inmobiliario como consecuencia de la adquisición de una vivienda

■ **El consultante manifiesta que:** cómo consecuencia de la adquisición de dicha vivienda se devengaría a su cargo Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

■ **El consultante pregunta:** Si, en caso de obtener rendimientos del capital inmobiliario, podrá considerar deducible el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales pagado en la adquisición de la vivienda.

■ **Contestación:** partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se realiza como actividad económica, por no reunir los requisitos del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos que pueda producir dicho arrendamiento constituyen rendimientos del capital inmobiliario, por lo que para determinar la deducibilidad de los gastos a que se refiere el consultante se hace necesario acudir al artículo 23.1 de la Ley del Impuesto y, en su desarrollo, al artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, que dispone lo siguiente: [...]

En la medida que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados es un tributo estatal no tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario. No obstante, al tratarse de un tributo inherente a la compra del inmueble, constituirá un mayor valor de adquisición, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en caso de transmisión, tal y como dispone el artículo 35.1 de la LIRPF, según el cual: [...]

Lo expuesto no impide que dicho impuesto pueda deducirse a través de las amortizaciones correspondientes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del RIRPF, en la medida que tal tributo forma parte del coste de adquisición del inmueble.

## ✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V1254-23 (11.05.2023)

■ **La consultante expone que:** adquirió el 11/08/2020 una vivienda al 50% junto con su entonces pareja sentimental, vivienda que fue utilizada como residencia





habitual.

■ **La consultante manifiesta que:** tras su ruptura [con su pareja sentimental] ha vendido su parte el 04/01/2022 reinvertiendo la totalidad del importe obtenido en su actual vivienda habitual.

■ **El consultante pregunta: ¿Es aplicación la exención por reinversión?**

■ **Contestación:** 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) y, en su desarrollo, en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF. Este último precepto establece lo siguiente: [...]

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

El concepto de vivienda habitual a efectos de la exención de la ganancia patrimonial generada en su transmisión se regula, a partir del ejercicio fiscal de 2013, en la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF, y, en su desarrollo, en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, el cual, entre otros, dispone: [...]

De dicha redacción se desprende que, salvo en el caso de fallecimiento, en el que la exención opera de forma automática, ante la concurrencia de concretas circunstancias, estas han de exigir "necesariamente" el cambio de domicilio o el no poder llegar a ocupar la vivienda adquirida, según proceda, teniendo que existir una relación directa entre la causa y el efecto. Señalar que, la LIRPF cita también como circunstancia la obtención de "empleo más ventajoso" (disposición adicional vigésima tercera).

La expresión reglamentaria "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio" comporta una obligatoriedad en dicho cambio. El término "necesariamente" es un adverbio de modo que, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, significa con o por necesidad o precisión. A su vez, el término "necesidad" puede indicar todo aquello a lo que es imposible substraerse, faltar o resistir. Aún es más esclarecedor el sustantivo precisión, incluido en la definición de "necesariamente", pues supone obligación o necesidad indispensable que fuerza y precisa a ejecutar una cosa. Por último, confirma lo anterior una de las definiciones de "necesario": dicese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.

En consecuencia, la aplicación de esta norma requiere plantearse si ante una determinada situación, cambiar de domicilio es una opción para el contribuyente o queda al margen de su voluntad o conveniencia; es decir, que el hecho de que





concurra una de las circunstancias enumeradas u otras análogas no es determinante por sí solo, ni supone sin más, una excepción a la exigencia del plazo general de residencia efectiva durante tres años. En el primero de los casos, es decir, si el contribuyente mantiene la posibilidad de elegir, no se estará en presencia de una circunstancia que permita excepcional el plazo de tres años, y por tanto, si el contribuyente decide cambiar de domicilio, no por ello la vivienda alcanzará la consideración de habitual. En la misma línea, puede afirmarse que si se prueba la concurrencia de circunstancias análogas a las enumeradas por la normativa se podrá excepcionar el plazo de tres años, siempre que las mismas exijan también el cambio de domicilio.

Llegados a este punto, es necesario determinar si las circunstancias concretas que concurren en cada caso, descritas por el contribuyente, exigen el cambio de domicilio.

En el presente caso la consultante manifiesta que, tras residir cerca de año y medio en la vivienda adquirida proindiviso por la entonces pareja, ambos acuerdan poner fin a la relación procediendo la consultante a la venta de su parte para, con el dinero obtenido, reinvertir en una nueva vivienda de su exclusiva propiedad. Respecto a argumentar la necesidad del cambio de residencia por una ruptura sentimental de una pareja, cabe señalar que la normativa del Impuesto no incluye específicamente, entre las circunstancias que necesariamente exigen el cambio de domicilio este supuesto. No pudiendo contemplarse con carácter general incluida dentro de la expresión "u otras análogas" contenida en el artículo 41 bis del RIRPF. Debiendo considerarse, en principio, como así se ha manifestado reiteradamente este Centro Directivo, que, constituye una decisión voluntaria de los contribuyentes, no operando la excepción a la obligación de permanencia continuada en la vivienda durante, al menos, tres años, requeridos para alcanzar la consideración de habitual en consecuencia, de cambiar de residencia habitual antes del transcurso de los tres años preceptivos la vivienda no habrá alcanzado el carácter de habitual.

No obstante, tratándose de una cuestión de hecho, este Centro Directivo no puede entrar a valorar los efectos que esta última circunstancia y sus peculiaridades implican, dado que queda fuera del ámbito de sus competencias. La valoración de necesidad corresponde efectuarla, en todo caso, a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. Si la consultante considerara la circunstancia como necesaria, tomando la acción de cambiar de residencia, deberá justificarla suficientemente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, BOE del 18), ante los órganos mencionados, a quienes corresponderá valorar las pruebas, a requerimiento de los mismos, siendo éste el momento, y no otro anterior, de aportar las pruebas que estimen oportunas.

Solo en el caso de que se llegara a considerar que la vivienda ha alcanzado la





consideración de habitual al tiempo de dejar de residir en ella, la ganancia patrimonial generada en su transmisión podría quedar exonerada de gravamen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto.

## ✓ IRPF. 4ª Consulta Vinculante V1269-23 (12.05.2023)

■ **El consultante expone que:** solicitó en el año 2022 una subvención correspondiente al Plan MOVES III para la adquisición de un vehículo híbrido y la instalación de un punto de recarga para el vehículo.

■ **El consultante manifiesta que:** a la fecha de presentación de la consulta (2023) no se le ha concedido la ayuda.

■ **El consultante pregunta:** cuando se le conceda la ayuda, debe hacer una declaración complementaria del ejercicio 2022; ¿la ayuda debe imputarse al 50% entre el consultante y su cónyuge, teniendo en cuenta que el vehículo y la instalación son de ambos al 50%.?

■ **Contestación:** El Real Decreto 266/2021 (BOE de 14 de abril), regula la concesión directa de ayudas por las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla a los beneficiarios establecidos en su artículo 11 por "*...la adquisición directa o por medio de operaciones de financiación por leasing financiero o arrendamiento por «renting» (también llamado leasing operativo) de vehículos nuevos, matriculados por primera vez en España a nombre del destinatario último de la ayuda, salvo en los casos de «renting» en los que podrá estar matriculado a nombre de la empresa de «renting»...*" (Programa de incentivos 1 del Anexo 1 del Real Decreto), de los vehículos establecidos en dicho Anexo y con los requisitos establecidos en el mismo.

Asimismo, serán actuaciones subvencionables "*los sistemas de recarga de baterías para vehículos eléctricos en la modalidad de adquisición directa. Además, en el caso de comunidades de propietarios, será subvencionable las canalizaciones necesarias para disponer de la preinstalación eléctrica y de servicio de comunicaciones para dotar de recarga inteligente a la recarga vinculada de vehículo eléctrico...*" (Programa de incentivos 2 del Anexo 1 del Real Decreto), que cumplan los requisitos establecidos en el mismo.

Partiendo de la consideración de que el automóvil adquirido no tiene la naturaleza de elemento afecto a una actividad económica desarrollada por el consultante, para determinar la calificación tributaria de la subvención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se hace preciso acudir al apartado 1 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), precepto en el que se determina lo siguiente: [...]





De acuerdo con esta definición, en el caso planteado (ámbito particular del consultante, al margen por tanto del ejercicio de cualquier actividad económica) la obtención de las subvenciones supondría para el beneficiario una ganancia patrimonial, pues constituye una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto por una alteración en su composición (incorporación del importe dinerario de las ayudas) y no proceder dicha variación de ningún otro concepto sujeto por este Impuesto. A ello hay que añadir que dicha ganancia patrimonial no se encuentra amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción regulados por la normativa del Impuesto.

El importe de dicha ganancia será la cuantía dineraria de las subvenciones obtenidas, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1.b) de la Ley del Impuesto, formando parte de la renta general, conforme a lo señalado en el artículo 45 de la misma ley.

Respecto a su imputación temporal, el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto, establece como regla general que *"las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial"*, estableciéndose en la letra c) del apartado 2 de dicho artículo como regla especial para las ganancias patrimoniales derivadas de subvenciones, que *"Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i), j) y l) de este apartado."* Al no corresponderse con los supuestos previstos en las referidas letras g), i), j) y l), la ganancia patrimonial derivada de la ayuda pública objeto de consulta se imputará al período impositivo en que tenga lugar su cobro.

En consecuencia, la imputación de la subvención que en su caso se concediera al consultante, debería realizarse al ejercicio en que se produzca su cobro, sin proceder en consecuencia la realización de una declaración complementaria correspondiente al ejercicio anterior en que se solicitó.

En cuanto a la individualización de las ganancias patrimoniales correspondientes a la subvención, el artículo 11.5 de la Ley del Impuesto establece: [...]

Por tanto, la ganancia patrimonial derivada de la subvención se considera obtenida por la persona o personas a las que se le haya concedido dicha subvención de acuerdo con la Resolución de concesión correspondiente, que es a quien en su condición de beneficiario corresponde el derecho a su obtención, estableciéndose en base a esa condición de beneficiario la relación jurídica (derechos y obligaciones) con el organismo otorgante.

En ese sentido, debe indicarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la Resolución de 1 de junio de 2020 recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, ha establecido el criterio de que las ganancias patrimoniales originadas por una subvención, se imputarán únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención.







### 1.3. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

#### ✓ **ISD. Consulta Vinculante V1355-23 (22.05.2023)**

■ **El consultante expone que:** su padre, fallecido en septiembre de 2022, ha legado bienes concretos a sus hijos, esto es, al consultante y a su hermano.

■ **El consultante manifiesta que:** posteriormente, en diciembre de 2022, fallece el hermano del consultante sin haber aceptado ni repudiado la herencia de su padre, siendo declarado como heredero ab intestato el consultante.

■ **El consultante pregunta:** ¿resulta necesario presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del hermano del consultante por el fallecimiento de su padre?

■ **Contestación:** la adquisición de bienes por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -en adelante ISD- de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) -en adelante LISD-, en los términos previstos en el artículo 3.1.a): [...]

El sujeto pasivo, obligado al pago del ISD, está regulado en el artículo 5 de la LISD [...]

De acuerdo con el artículo 9 de la LISD, que regula la base imponible: [...]

Por lo que se refiere al devengo del impuesto el artículo 24 de la LISD establece lo siguiente: [...]

Las cuestiones planteadas en el escrito de consulta no pueden contestarse de modo autónomo en el ámbito tributario, sino que están vinculadas al del Derecho Civil en el sentido de que la contestación a efectos tributarios dependerá de la que corresponda al tratamiento que deba darse en el ámbito civil.

En lo que se refiere al Derecho común, la regulación civil de los legados está contenida en los artículos 858 a 891 del Código Civil. En concreto, cabe señalar lo dispuesto en los artículos 881 y 882: [...]

De acuerdo con estos preceptos, se produce la adquisición automática del legado desde la muerte del testador. La jurisprudencia se decanta por la misma interpretación. Así, de acuerdo con lo dispuesto por el Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, en sus sentencias nº 742/1990, de 30/11/1990, 520/1992, de 25/05/1992 y 669/2000, de 27/06/2000, en el legado se atiende al sistema germanista, de adquisición automática por el fallecimiento del causante, y no se sigue el sistema romano de adquisición de la herencia, que exige aceptación.

De acuerdo con lo expuesto, el legatario deviene titular ipso iure del legado en el momento de la muerte del causante. Por lo tanto, es indiferente si el llamado a suceder fallece antes de aceptar el legado, pues adquiere la condición de legatario





con el fallecimiento del causante. Así pues, el hecho de que no sea necesaria la aceptación del legatario para que este adquiera la propiedad de la cosa legada, sino que bastaría con que sobreviviera al testador, trae como consecuencia que no se aplicará el derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil según el cual "por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", es decir, no se transmitirá el llamado "ius delationis", pues en este caso, al tratarse de legados, el llamado a suceder se ha convertido en legatario del causante desde el momento de su fallecimiento, de manera que si el legatario falleciera antes de recibir el legado en su herencia deberá incluirse el bien legado como un bien más en su patrimonio.

Por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en los anteriores preceptos y la interpretación de la jurisprudencia en relación con el devengo del ISD por la adquisición de los bienes mediante legado, en el caso concreto, tanto el consultante como su hermano fallecido se han convertido en legatarios desde el momento del fallecimiento de su padre, debiendo liquidar ambos el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los legados que les hubiere otorgado como consecuencia del testamento, al producirse el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD el día del fallecimiento del causante.

Por último, en el caso de que el legatario falleciera antes de aceptar el legado en su herencia, el bien legado deberá incluirse como un bien más en su patrimonio. Por lo que, en el caso concreto, siguiendo lo dispuesto en el artículo 881 del Código Civil anteriormente transcrito, según el cual "el legatario adquiere derecho a los legados puros y simples desde la muerte del testador, y lo transmite a sus herederos", el consultante, como heredero de su hermano fallecido deberá liquidar asimismo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia que reciba de su hermano, al producirse de nuevo el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD con la muerte de su hermano.

### CONCLUSIONES:

Primera: Tanto el consultante como su hermano fallecido se han convertido en legatarios desde el momento del fallecimiento de su padre, debiendo liquidar ambos el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los legados que les hubiere otorgado como consecuencia del testamento, al producirse el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD el día del fallecimiento del causante.

Segunda: En el caso de que un legatario falleciera antes de recibir el legado en su herencia, el bien legado deberá incluirse como un bien más en su patrimonio. Por lo que, en el caso concreto, siguiendo lo dispuesto en el artículo 881 del Código Civil anteriormente transcrito, según el cual "el legatario adquiere derecho a los legados puros y simples desde la muerte del testador, y lo transmite a sus herederos", el consultante, como heredero de su hermano fallecido deberá liquidar asimismo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia que reciba de su





hermano, al producirse de nuevo el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD con la muerte de su hermano.

#### 1.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

##### ✓ **IVA. Consulta Vinculante V-1174-23** (08.05.2023)

■ **El consultante expone que:** es un profesional de la abogacía que ha prestado un servicio de asesoramiento legal a una persona física residente en un territorio tercero

■ **El consultante manifiesta que:** el servicio incluye el asesoramiento en la compraventa de un inmueble en territorio de aplicación del Impuesto entre otros servicios.

■ **El consultante pregunta:** Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del servicio de asesoramiento prestado.

■ **Contestación:** 1.- El artículo 69, apartados Uno y Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) dispone lo siguiente: [...]

De acuerdo con lo anterior, los servicios prestados por el consultante se localizarán o no en el territorio de aplicación del Impuesto según el destinatario de tales servicios tenga o no la condición de empresario o profesional y esté establecido o no en el citado territorio.

Según se desprende del escrito de consulta el destinatario de los servicios prestados por el consultante es una persona física que tiene su residencia habitual fuera de la Comunidad, por lo que en principio la prestación de dicho servicio quedaría no sujeta al Impuesto.

2.- No obstante lo anterior, el consultante plantea si cambia la sujeción al Impuesto el hecho de que el servicio de asesoramiento legal incluya el asesoramiento en la compraventa de un bien inmueble en territorio de aplicación del impuesto.

El artículo 70 de la Ley 37/1992 establece una serie de reglas especiales para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios.

En relación con los bienes inmuebles el artículo 70.Uno.1º de la citada Ley señala que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto [...]

El artículo 70 de la Ley del Impuesto supone la transposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha norma establece que:

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto C-166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de





aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE transpuesto en el artículo 70.uno.1º de la Ley del Impuesto), las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. En dicha sentencia concluye el Tribunal que la prestación de servicios controvertida está directamente relacionada con un bien inmueble toda vez que, dadas las características del servicio prestado, "es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación."

Las reglas de localización de los servicios relacionados con un bien inmueble son objeto de precisión en el Reglamento (UE) nº 282/2011, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en su redacción dada por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Establece el artículo 31 bis de dicho texto que: [...]

Del escrito de consulta se desconoce la naturaleza del servicio prestado por el consultante, no obstante, si el mismo fuera específico y estuviera relacionado con la transmisión de un inmueble en territorio de aplicación del Impuesto se consideraría como servicio vinculado con ese inmueble y tributaría en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, se consideraría un servicio de asesoramiento y se aplicaría la regla general de localización prevista en el artículo 69.Dos, letra d), de la Ley del Impuesto y el servicio quedaría no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Asimismo, del escrito de consulta resulta que el servicio de asesoramiento incluye el asesoramiento en la compraventa de un inmueble en territorio de aplicación del Impuesto. Por lo tanto, si el servicio de asesoramiento en compraventa de bienes inmuebles tiene la consideración de un servicio relacionado con bienes inmuebles según lo previsto en el apartado anterior de esta contestación, cabría plantearse si la prestación del mismo junto con otro asesoramiento más global cambiaría su naturaleza.

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





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

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

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada 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.

Por tanto, la consideración del servicio de asesoramiento como un servicio global no relacionado con bienes inmuebles deberá atender a los criterios anteriormente citados. Del escrito de consulta se desconocen datos para una contestación más precisa.

4.- Con independencia de lo anterior, si el servicio de asesoramiento no tuviera la consideración de servicio relacionado con bien inmueble, cabría plantear la aplicación del artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por el artículo 73 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre), establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto y dispone lo siguiente: [...]

A estos efectos, los servicios de asesoramiento objeto de consulta, se encuentran entre los incluidos en el referido artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 ya que el artículo 69, apartado dos, en su letra d) incluye los servicios de asesoramiento.

Este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), manifestado en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

Dichos requisitos, según la última reforma del precepto aprobada, son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.





2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a particulares, salvo cuando se trate de servicios referidos en la letra g) del artículo 69, apartado dos (servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de la Ley, incluidos los que no estén exentos, y con excepción del alquiler de cajas de seguridad) o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, empresarios o profesionales actuando como tales.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que, de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593-19, SK Telecom, ha señalado respecto a la aplicación de dicha cláusula lo siguiente: [...]

De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.





Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo y considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 (Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 (Rec. 6274/2018), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número V0629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente: [...]





Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución:

"[...]

En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a un particular establecido fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea éste su destinatario inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que dicho destinatario realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

Si bien, los criterios señalados se referían a operaciones entre empresarios, puede señalarse que, en relación con las prestaciones de servicios a las que es de aplicación la regla de uso y consumo efectivo contenida en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, cuando el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, deberá, mutatis mutandis, atenderse a los criterios señalados. A estos efectos, dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## 2. Consultas vinculantes (Reseñas)

### 2.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA

#### ✓ LGT. 1ª Consulta Vinculante V1197-23 (09.05.2023)

■ **La consultante expone que:** tiene que realizar varios embargos sobre un mismo sueldo o salario y desea conocer si eso es posible.

■ **La consultante pregunta:** acerca de si es posible aplicar sobre un mismo salario dos embargos, una vez determinada la cuantía inembargable como consecuencia de la aplicación de la escala legal, cuando como consecuencia de la aplicación del primer embargo se vería satisfecha de forma íntegra la deuda correspondiente al mismo.

■ **Contestación:** así pues, en relación con la cuestión planteada y teniendo en cuenta la normativa señalada, nada impide el reembargo sin perjuicio de tener en cuenta que el resultado va a estar condicionado por el embargo realizado en primer lugar.

En efecto, una vez tenida en cuenta la escala a que se refiere el artículo 607.2 de la LEC y, en consecuencia, después de realizada la retención correspondiente al







primer embargo, si quedara cantidad embargable, sobre este exceso deberá aplicarse el segundo embargo.

En caso de no quedar cantidad embargable una vez realizado el primer embargo, el segundo embargo quedará condicionado a que el primero hubiese agotado su vigencia.

### ✓ **LGT. 2ª Consulta Vinculante V1395-23** (24.05.2023)

■ **El consultante expone que:** es abogado autónomo que factura a empresas cantidades de importe anual superior a 3.005,06 euros (IVA incluido), repercutiéndoles IVA y soportando retención por parte de estas.

■ **El consultante pregunta:** ¿Debe presentar el modelo 347 "Declaración anual de operaciones con terceras personas" con la información relativa a las operaciones con dichos clientes o basta con la información que presenten por su parte estos clientes por las retenciones que estos le practican?

■ **Contestación:** en la medida en la que las operaciones sean declaradas en una obligación periódica de suministro de información, como es la declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados regulada en el artículo 108.2 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), no se incluirán en la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas. Con ello se reitera la doctrina, entre otras, de las consultas V0868-12 y V3210-18 sobre abogado que obtiene rendimientos sujetos a retención y la inclusión de estas operaciones en la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas.

## 2.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

### ✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V1182-23** (09.05.2023)

■ **La consultante expone que:** tiene prevista la venta de su actual vivienda habitual con la intención de destinar el importe a la rehabilitación de una vivienda de su propiedad que se encuentra inhabitable y que tras las obras pasará a constituir su nueva vivienda habitual.

■ **La consultante pregunta:** ¿Cabe la posibilidad de aplicarse la exención por reinversión en vivienda habitual?

■ **Contestación:** En el caso consultado, la consultante tiene prevista la venta de su vivienda habitual con la finalidad de reinvertir el importe en la rehabilitación de una vivienda de su propiedad que se encuentra inhabitable y que tras la realización de las obras pasará a ser su nueva vivienda habitual. Por tanto, en caso de que se cumpla el plazo anteriormente señalado de reinversión en los dos años posteriores a la transmisión en la rehabilitación -en los términos del artículo 41.1 del RIRPF- de





la vivienda resultaría aplicable la exención por reinversión, a la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto en dicha transmisión.

Resta por indicar que, la valoración de si se trata de una rehabilitación en los términos antes referidos, al tratarse de una cuestión de hecho, es una cuestión ajena a las competencias de este Centro Directivo, que deberá ser acreditada a través de medios de prueba admitidos en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

### ✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V1252-23 (11.05.2023)

■ **El consultante expone que:** es titular (por herencia) de un crédito en una sociedad concursada por una inversión efectuada en su día por sus padres y que se declaró en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Con fecha 21 de julio de 2022 se ha dictado sentencia en la que se declara la conclusión del concurso y se acuerda la extinción de la persona jurídica concursada.

■ **El consultante pregunta:** ¿es posible de computar una pérdida patrimonial en el IRPF-2022 por el derecho de crédito no recuperado?

■ **Contestación:** Expuesto lo anterior, en el presente caso -en el que el consultante es titular por herencia de un crédito en una sociedad concursada, crédito que se ha declarado en el Impuesto sobre Sucesiones- se considerará producida una pérdida patrimonial (respecto al importe no recuperado del mismo) cuando concurra, al tratarse del ámbito concursal, alguna de las circunstancias establecidas en la letra k) del artículo 14.2, circunstancias que en el presente caso sí se entienden concurrentes con la sentencia del juzgado de lo mercantil de 21 de julio de 2022 declarando la conclusión del concurso, por lo que la referida pérdida será imputable al período impositivo 2022 y computable en la declaración del IRPF de este período.

Ahora bien, de no constar ante la administración concursal como titular del crédito recibido por herencia, por no haberse registrado el cambio de titularidad de los causantes (sus padres) al consultante, deberá acreditarse la titularidad del crédito por este último, lo que nos lleva al artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), donde se dispone que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa". Por tanto, el consultante podrá acreditar a través de los medios de prueba admitidos en Derecho la existencia de la pérdida patrimonial, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá -en el ejercicio de sus funciones de comprobación y a efectos de la liquidación del impuesto- la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar su existencia.





En cuanto a la integración de esta pérdida en la liquidación del impuesto será, como pérdida patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales, en la base imponible general (desde su consideración como renta general, conforme a lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley del Impuesto), en la forma y con los límites establecidos en el artículo 48 de la citada ley, por lo que su incorporación en la declaración del IRPF-2022 se realizará con esa configuración de pérdida patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales.

✓ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V1264-23** (12.05.2023)

■ **El consultante expone que:** durante los años 2021 y 2022 ha estado construyendo una vivienda unifamiliar con la finalidad de que constituya su residencia habitual. En el proceso de construcción, ha optado por un sistema de climatización por aerotermia así como por la instalación de un suelo radiante. Manifiesta que está en posesión del certificado energético posterior a las obras. Además, con motivo de estas obras, ha solicitado una subvención al IVACE que actualmente se encuentra en estado de tramitación.

■ **El consultante pregunta:** ¿Cabe la posibilidad de aplicarse la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas prevista en la disposición adicional 50ª de la LIRPF?

■ **Contestación:** por tanto, en el caso planteado, en el que se trata de una vivienda de nueva construcción no podrá acreditarse la correspondiente mejora respecto de la situación previa al ser una nueva vivienda, no resultando de aplicación las deducciones previstas en la disposición adicional 50ª de la LIRPF.

✓ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V1268-23** (12.05.2023)

■ **El consultante expone que:** ejerce la actividad profesional de psicólogo que se aplica terapia psicológica.

■ **El consultante pregunta:** ¿Es posible considerar como gasto deducible la terapia psicológica que sigue un psicólogo que ejerce tal actividad profesional?

■ **Contestación:** Con este planteamiento, los gastos en los que pudiera incurrir el consultante tendrán la consideración de deducibles en la determinación del rendimiento neto de su actividad económica siempre que se cumpla dicha correlación y los requisitos referidos en el párrafo anterior. En este punto, y en relación con la exigencia de correlación de los gastos con los ingresos, procede aclarar que no resultan admisibles deducibilidades de gastos que —ocasionados en ámbitos particulares de los contribuyentes y que, por tanto, no dejan de ser meros supuestos de aplicaciones de renta al consumo— pretendan vincularse a la





obtención de unos ingresos que la normativa del impuesto califica como rendimientos de actividades económicas.

Respecto a la concreta existencia de esa correlación en el presente caso, procede indicar que la misma no parece viable respecto a la terapia psicológica recibida por el profesional, pues de lo manifestado en la consulta se deduce que no se trata de un servicio requerido específicamente para la actividad económica desarrollada, sino que correspondería a los gastos de salud en que puede incurrir cualquier contribuyente por afecciones físicas o psicológicas derivadas de su trabajo o de su vida personal, y que no pueden considerarse como servicios o suministros de terceros para la actividad económica desarrollada.

Ahora bien, en términos generales debe indicarse que la existencia de esa correlación es una cuestión de hecho, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse al respecto, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de la existencia o no de la citada correlación.

A lo anterior se une que, desde una consideración general en el Impuesto de los gastos de salud o enfermedad y no limitada a los gastos deducibles de actividades económicas, debe tenerse en cuenta que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), suprimió las deducciones establecidas por la normativa anterior del Impuesto para los gastos médicos, y supuso un importante cambio de filosofía respecto a la norma anterior al declarar como objeto del impuesto la renta disponible del contribuyente, suprimiéndose la mayor parte de las deducciones en cuota por quedar estas recogidas en el importe de los mínimos personal y familiar.

La modificación del Impuesto concretada en la actual Ley 35/2006, mantiene los conceptos de mínimo personal y familiar -teniendo en cuenta en su cuantificación, entre otros, los gastos sanitarios, de enfermedad- si bien incrementa considerablemente su importe e incorpora una mejora técnica al situar el mínimo personal y familiar dentro del concepto de renta gravada, pero a tipo cero.

En concreto, la configuración del Impuesto se plasma en la definición de un mínimo personal, que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente, y que intenta reflejar las principales necesidades de cada persona. La normativa vigente del Impuesto no ha variado la filosofía anteriormente descrita, si bien la adecuación de la carga tributaria a las circunstancias personales y familiares del contribuyente se lleva a cabo mediante un tramo a tipo cero aplicable a la parte de las rentas del contribuyente que correspondan a su mínimo personal y familiar, en el que, se reitera nuevamente, se encontrarían los gastos de enfermedad.





✓ **IRPF. 5ª Consulta Vinculante V1347-23** (22.05.2023)

■ **El consultante expone que:** él y su esposa, casados en régimen de gananciales, son propietarios, al 50 por ciento cada uno, de una vivienda unifamiliar en la que han realizado obras para la instalación de placas solares y de un equipo de aerotermia, obteniendo una mejora en la eficiencia energética de la vivienda, pasando de una calificación "C" a una "A". Las obras se han desarrollado durante los meses de noviembre de 2021 a enero de 2022, manifestando el consultante que está en posesión de los certificados energéticos que exige la normativa.

■ **El consultante pregunta:** ¿cabe la posibilidad de aplicarse la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas prevista en el apartado 3 de la disposición adicional 50ª de la LIRPF?; ¿El límite de la base máxima de deducción se aplica para ambos cónyuges o de manera individual para cada uno de ellos?

■ **Contestación:** En el supuesto planteado, el consultante ha instalado unas placas solares y un equipo de aerotermia en su vivienda unifamiliar obteniendo una calificación energética "A" en la misma. Por tanto, el consultante tendrá derecho a la deducción prevista en el apartado 3 de la disposición adicional 50ª de la LIRPF por las obras que se realicen en el plazo anteriormente señalado, por las cantidades que haya satisfecho durante dicho periodo por tales obras, siempre que se acredite la mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación, a través del certificado de eficiencia energética del edificio (que, en este caso, se trata de una vivienda unifamiliar). En caso de que se cumplan los requisitos señalados, la deducción se practicará en los periodos impositivos 2021, 2022, 2023 y 2024 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Si dicho certificado se expide en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, y en todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025.

[...]

Adicionalmente, se debe indicar que el certificado expedido antes del inicio de las obras será válido siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

[...]

De acuerdo con lo anterior, si los cónyuges optan por tributar de manera conjunta tanto en el período impositivo en el que se genere el derecho a aplicar la deducción como en los períodos impositivos sucesivos, el límite de base máxima de deducción





debe entenderse como un límite aplicable a la suma de las cantidades que hayan satisfecho ambos cónyuges por la realización de la obra. Por tanto, cuando se tribute de manera conjunta en los términos anteriormente mencionados, el límite de la base máxima de deducción será de 5.000 euros en cada ejercicio impositivo mientras que el límite acumulado será de 15.000 euros.

Por último, en caso de que se opte por tributar individualmente en unos períodos impositivos y de manera conjunta en otros, en el período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, se tendrá en cuenta, a efectos de la base máxima de deducción, el sumatorio de las cantidades objeto de deducción de períodos impositivos anteriores (ya sea en tributación individual o en conjunta) practicados por el contribuyente, si es una declaración individual o por ambos, si es una declaración conjunta, con el límite acumulado de 15.000 euros.

### ✓ IRPF. 6ª Consulta Vinculante V1410-23 (25.05.2023)

■ **El consultante expone que:** en el año 2022 vendió la vivienda en la que había residido de forma continuada un año. El motivo de la venta radica en el acoso y amenazas que su pareja sentimental recibía por parte de uno de los vecinos de la comunidad, afectando a la salud de esta e incluso acudiendo a la vía judicial con sentencias condenatorias que acreditan la situación, así como informes médicos. Quiere adquirir en la actualidad una nueva vivienda que les sirva de residencia habitual dentro del plazo de 2 años desde la transmisión de la anterior.

■ **El consultante pregunta:** si las circunstancias descritas anteriormente son causa eximente del plazo de 3 años de residencia que exige la Ley para considerar la vivienda como habitual y en caso afirmativo si se puede beneficiar de la exención por reinversión.

■ **Contestación:** en el presente caso el consultante manifiesta que dicho cambio ha venido provocado por el acoso continuo por parte de un vecino a su pareja sentimental, provocando incluso problemas de salud que puede acreditar mediante informes médicos. Asimismo, indica que la situación llegó a tal punto de tener que interponer una demanda judicial que terminó siendo estimatoria.

A este respecto, cabe señalar que tales circunstancias no son contempladas específicamente por la normativa del Impuesto entre aquellas que necesariamente exigen el cambio de domicilio, sin que esta Subdirección General pueda entrar a valorar los efectos que tales circunstancias implican. Habría que valorar el alcance temporal así como la gravedad de los problemas vecinales, la inseguridad que pudieran causar tanto en el consultante como en su pareja así como las demás circunstancias de difícil convivencia, sin que pueda entenderse que, a priori, son de carácter permanente o absolutamente perentorias de tal manera que, bien de forma aislada o en su conjunto -de forma agravante-, impliquen por sí mismas y en todos los supuestos la exigencia del cambio de domicilio; debiendo considerarse





que, en principio, constituye una decisión voluntaria del consultante, no operando la excepción a la obligación de permanencia continuada en la vivienda durante, al menos, tres años, requeridos para alcanzar la consideración de habitual.

No obstante, tratándose de una cuestión de hecho, este Centro Directivo no puede entrar a valorar los efectos que dicha circunstancia y sus peculiaridades implican dado que queda fuera del ámbito de sus competencias. La valoración de necesidad corresponde efectuarla, en todo caso, a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

### 2.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

#### **IVA. Consulta Vinculante V1118-23 (04.05.2023)**

■ **El consultante expone que:** es un Ayuntamiento que tiene suscrito con una entidad mercantil un contrato para la prestación del servicio de recogida de residuos respecto del que las partes van a proceder a la resolución anticipada. El consultante va a adquirir parte de la maquinaria que la entidad concesionaria adquirió y utilizó en la prestación del servicio para adscribirla a dicho servicio y, una vez licitado de nuevo el referido servicio, ceder el uso de la misma al nuevo adjudicatario bien de forma gratuita, bien mediante arrendamiento mensual.

■ **El consultante pregunta:** Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la adquisición de la maquinaria por parte del consultante y de su posterior cesión mediante cualquiera de las modalidades señaladas.

#### ■ **Contestación:**

##### 1. [...]

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento consultante y a la entidad adjudicataria que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- La adquisición de la maquinaria objeto de consulta por parte del consultante tendrá la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se encontrará sujeta y no exenta del mismo.





3.- En consecuencia con lo expuesto, el arrendamiento de la maquinaria que pudiera realizar el consultante a favor de la nueva entidad que resulte adjudicataria del servicio de recogida de residuos se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá tributar al tipo general del mismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 37/1992.

4.- Por lo tanto, en principio, la cesión de uso gratuita de la maquinaria por parte del consultante se encontraría también sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, si la adjudicación de la prestación del servicio objeto de consulta se realizase mediante concesión, cabría plantearse si podría resultar aplicable a la prestación de servicios consistente en la cesión del derecho de uso de la maquinaria para la prestación del servicio público de recogida de residuos sólidos urbanos, el supuesto de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido previsto para el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas en el número 9º del artículo 7 de la Ley 37/1992 [...]

En este sentido, según manifiesta el consultante, tras la adquisición de la maquinaria la adscribirá a la prestación del servicio público de recogida de residuos.

De conformidad con lo anterior, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 2 de abril de 2020, número V0657-20, si atendiendo al contenido del contrato mediante el que se articule la cesión de la maquinaria objeto de consulta se concluye que procede calificar jurídicamente el citado contrato como de concesión de servicios públicos bajo la modalidad de concesión administrativa, dicha concesión no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, de no calificarse como tal, por haberse desafectado el bien del servicio público, la cesión de la maquinaria a un tercero para su explotación privada a título oneroso constituirá una prestación de servicios sujeta y no exenta del citado tributo y, en su caso, su cesión gratuita constituirá un autoconsumo de servicios en los términos señalados, que tributarán al tipo general del 21 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido.





## VII. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



### VII.I. REVISTAS

JUNIO, 2023

👉 **Revista de contabilidad y tributación. CEF**

Revista Mensual Núm. 483. JUNIO, 2023.

❖ **TRIBUTACIÓN - Estudios**

▪ **«El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular»**

👉 ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY. Catedrático Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

#### **Extracto**

«La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, ha introducido, a través de su disposición final tercera, una modificación de importancia conceptual en la estructura del IVA; ha regulado el tipo cero y la base cero para las entregas de bienes sin contraprestación a entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002. La finalidad de la reforma, según las enmiendas presentadas, era evitar el coste que el IVA por autoconsumo suponía para las empresas y beneficiar el medioambiente, el tercer sector y los más desfavorecidos. El presente trabajo analiza la reforma y concluye que es una modificación imprecisa, incoherente con los antecedentes, técnicamente deficiente, desproporcionada, redundante y vulnera la Directiva del IVA 2006/112. Habría sido necesaria una aproximación mucho más orientada y limitada a solventar problemas muy concretos y cuyo régimen pudiera ser defendido con arreglo a criterios jurídicos»

▪ **«Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2022 y su aplicación práctica a nuestro país»**

👉 JAVIER BAS SORIA. Doctor en Derecho Inspector de Hacienda del Estado (España)





## Extracto

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado a nivel comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado de las sentencias dictadas en 2022, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ **«Los pagos por responsabilidad subsidiaria son pérdida de patrimonio en el IRPF» (Análisis de la Consulta de la DGT V0083/2023, de 23 de enero)**

👤 CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

## Extracto

«Este comentario se analiza la Consulta de la Dirección General de Tributos V0083/2023, donde reitera el criterio manifestado en otras anteriores, de acuerdo con el cual se pueden considerar como pérdidas patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas las cantidades pagadas por el responsable subsidiario al hacer frente de las deudas tributarias del obligado principal. Dichas pérdidas forman parte de la base imponible general del contribuyente al no derivar de transmisiones, pudiendo compensarse con el 25 % del saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta que también integren la base imponible general. Más discutible resulta, a nuestro juicio, la regla de imputación temporal de dicha pérdida, que, según el criterio administrativo, solo coincide con el momento del pago cuando el acuerdo de derivación de responsabilidad fuera definitivo»

▪ **«La titularidad plena en la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF» (Análisis de la STS de 12 de diciembre de 2022, rec. núm. 7219/2020)**

👤 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

## Extracto





«Una nueva sentencia del Tribunal Supremo viene a resolver la duda jurídica de si, cumpliéndose el requisito de la residencia durante más de tres años, la nuda propiedad es título suficiente para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, o si es preciso haber gozado del pleno dominio durante ese periodo de tiempo. Se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2022, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de la que es ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, y que desestima el recurso de casación 7219/2020, interpuesto por el recurrente contra Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada el 31 de noviembre de 2019 en el recurso 388/2018»

### ❖ CONTABILIDAD - Estudios

#### ▪ «El modelo de «contabilidad verde»: hacia el paradigma de la empresa sostenible»

👤 ISIDORO GUZMÁN RAJA (autor de contacto). Profesor titular de Universidad. Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas. Universidad Politécnica de Cartagena (España); MANUELA GUZMÁN RAJA. Doctora en Administración y Dirección de Empresas. Universidad Politécnica de Cartagena (España)

#### Extracto

«El presente trabajo analiza la situación del modelo contable tradicional en relación con las nuevas necesidades informativas derivadas del concepto de «empresa sostenible», cuyo objetivo es la creación de valor bajo el prisma del desarrollo sostenible soportado en la triple dimensión económica, medioambiental y social.

Tras examinar el concepto del desarrollo sostenible, se evalúan las propuestas en materia contable sobre la implantación del modelo denominado contabilidad verde, cuyo fin principal es facilitar información para la sostenibilidad. Del estudio llevado a cabo se infiere que, si bien en la esfera pública se dispone de una norma aplicable a tal fin, no ocurre lo mismo en el ámbito privado, en el que no existe una regulación específica capaz de proporcionar información en la triple dimensión requerida, a pesar de los esfuerzos normativos que se están llevando a cabo, y que de momento no han terminado de culminar»

#### ▪ «La legibilidad de los informes de aseguramiento: efecto de los mecanismos de control interno»

👤 JENNIFER MARTÍNEZ-FERRERO (autora de contacto). Universidad de Salamanca. Instituto Multidisciplinar de Empresa (IME) (España) Michele Guidi.





Università Politecnica delle Marche (Italia); Emma García-Meca. Universidad Politécnica de Cartagena (España)

## Extracto

«El objetivo de este estudio es analizar cuáles son los mecanismos de control internos vinculados al consejo de administración que actúan como refuerzo de la legibilidad de los informes de aseguramiento. Para testar dicho objetivo, se propone un modelo de regresión para datos de panel en una muestra final de 183 observaciones de empresas internacionales localizadas en 16 países. Los resultados obtenidos ponen de manifiesto un efecto diferente del consejo en la legibilidad y comprensión de los informes en función del mecanismo analizado. Así, mientras la diversidad de género en el consejo de administración y la existencia de un comité especializado de sostenibilidad consiguen reforzar la legibilidad y la comprensión de los informes de aseguramiento, un tamaño excesivo del consejo parece actuar en contra de informes claros y precisos y favorecer la complejidad lingüística»

❖ CONTABILIDAD - Análisis doctrinal

▪ **«Compensación de gastos derivados del trabajo a distancia» (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 133, de marzo de 2023) »**

👉 ANNA AYATS VILANOVA. Profesora del CEF.- UDIMA (España)

## Extracto

«Análisis y ejemplo sobre el tratamiento contable de la compensación de gastos derivados del trabajo a distancia»

❖ CONTABILIDAD - Casos prácticos

▪ **«Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado»**

👉 JAVIER ROMANO APARICIO. Profesor del CEF.- UDIMA (España)

## Sumario

«Caso 1. Contabilidad financiera superior. Operaciones de existencias. Insolvencias de clientes. Inclusión de partidas en la cuenta de pérdidas y ganancias.»

Caso 2. Contabilidad de sociedades. Reparto del dividendo máximo posible. Anotación contable del cobro del dividendo en un inversor. Ampliación de capital por compensación de créditos. Adquisición y amortización de acciones propias. Compromiso de adquisición de acciones propias.






Caso 3. Análisis económico, financiero y patrimonial de los estados financieros. Rentabilidad de ventas a través del margen bruto y ebitda. Rotación de proveedores. Rotación de existencias. Rentabilidad económica. Comparación de la rentabilidad económica y financiera.

Caso 4. Consolidación de estados financieros. Ajustes y formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias. Cálculo de fondo de comercio y socios externos. Formulación del balance consolidado. Ajuste de participaciones puesta de equivalencia»

### **TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria**

Entradas junio,2023

#### ▪ **«La responsabilidad tributaria ex art. 42.2.a) por la percepción de dividendos de la deudora fallida» (06.06.2023)**

 ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista


#### **Introducción**

«EL 13 de diciembre de 2022 publiqué un post titulado "La prescripción de la responsabilidad tributaria": ipor fin» En ese post polemiqué con un lector a propósito de la condición de infractores –y mercedores por ello de la derivación- de los sujetos incurso en el artículo 42.2.a de la LGT: "2. *También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades*"

Yo sostuve que ese carácter de infractor no tiene por qué ser tal pues no es un requisito implícito en la norma. Decía así: [...].

Pues bien, el TS en sus recientes sentencias de 14 y 23 de febrero, así como del 9 de mayo, esta última dictada en el recurso de casación 8053/2021, ha entrado a conocer y resolver sobre la responsabilidad ex art. 42.2.a de unos socios que perciben un dividendo de una sociedad que posteriormente desatiende una obligación tributaria. Dice así uno de los autos de admisión acerca de la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia: [...] »

#### ▪ **«Ejemplos de buena administración» (13.06.2023)**

 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

#### **Introducción**

«Hace unas semanas tuve la suerte de acudir al Congreso Tributario celebrado por la AEDAF en Toledo y de escuchar la excelente ponencia de D. Carlos






Romero, D. Inocente Altozano y D. Jesús Cudero. En ella se abordaban diversas patologías de la prueba y entre ellas hablaban de las disfunciones a las que se enfrentaban los contribuyentes a la horade recuperar su dinero. Procedente de las regularizaciones practicadas por la aplicación del ya extinguido artículo 39.2 de la LIRPF en relación con ganancias patrimoniales prescritas por la presentación tardía del modelo 720 referente a bienes y derechos radicados en el extranjero.

Ciertamente, existe una disfunción en el sistema. Acertadamente los ponentes marcaban que el tiempo en el que obtenían el resultado de la reclamación efectuada por un contribuyente no era el mismo en función de quién fuera el órgano de revisión competente en atención a la cuantía del procedimiento»

## ▪ «Una tardía e imperfecta respuesta» (20.06.2023)

(El Anteproyecto de Ley para adaptar la normativa interna a la sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de junio de 2022, Comisión/España)

 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo.

### Introducción

#### «I. El contexto.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 28 de junio de 2022, Comisión/España (C-278/20, EU:C:2022:503), resolvió que los artículos 32 y 34 de la Ley 40/2015 y 67.1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015 se oponen al principio de efectividad al exigir, para que proceda declarar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión, que: (i) exista una sentencia del Tribunal de Justicia declaratoria del carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de Ley de que se trate; (ii) el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa lesiva, en el que debe haber alegado la infracción del Derecho de la Unión, sin contemplar ninguna excepción para los supuestos en los que, por no mediar una actuación administrativa impugnada, el daño derive directamente de un acto o de una omisión del legislador contrarios al Derecho de la Unión; (iii) la acción de responsabilidad se ejerza dentro de un año desde la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, sin contemplar aquellos supuestos en los que no existe tal sentencia; y (iv) limitando en todo caso la reparación a los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de aquella publicación, salvo que la sentencia del Tribunal de Justicia declaratoria de la oposición al Derecho de la Unión disponga otra cosa.





El Gobierno de la Nación, muy ocupado en otros menesteres, se lo ha tomado con calma y no ha hecho uso con prontitud de su potestad de iniciativa legislativa para cumplir con su obligación de adaptar nuestro sistema de responsabilidad patrimonial a las exigencias que derivan del ordenamiento jurídico de la Unión Europea (tuvo que transcurrir casi medio año para que el Consejo de Ministros, en su sesión de 5 de diciembre de 2022, diera el pistoletazo de salida). Al fin, transcurrido casi un año desde el pronunciamiento de la citada sentencia del Tribunal de Justicia, ha visto la luz un Anteproyecto de Ley, al parecer tramitado por el procedimiento de urgencia, con el fin de proceder a aquella adaptación.

Entre tanto, el Tribunal Supremo (tan abandonado a su suerte por los otros Poderes Públicos) ha cumplido con sus deberes. En tres sentencias pronunciadas durante los últimos meses [...]»

### ▪ «¿Es necesario un nuevo paradigma en la tasación de costas judiciales a favor de las administraciones Públicas?» (27.06.2023)

👤 MANUEL LUCAS DURÁN, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá.

#### Introducción

«Dudé bastante antes de escribir esta colaboración. Mis dudas se debían a que la regulación de las costas judiciales se estudia por una disciplina académica distinta aquella en la que soy especialista. Sin embargo, por un lado, entiendo que se están produciendo una serie de anomalías en la determinación de las costas procesales cuando las mismas son declaradas a favor de las Administraciones Públicas; y, por otro lado, entiendo que existe un punto de conexión en relación con el tema objeto de debate y el Derecho Financiero y Tributario -por extraño que parezca- como se verá a lo largo de estas líneas. Siendo ello así, me animé a realizar la siguiente diatriba, con ánimo declarado de provocar la reflexión de otros juristas que, con más conocimientos que yo, podrán argumentar sobre el particular»

### ▪ «Un ejemplo de reforma tributaria» (29.06.2023)

👤 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.

#### Introducción

«Hace poco más de un año tuvo lugar el acto de entrega del Libro Blanco sobre la reforma Tributaria que elaboramos un grupo de profesores de Economía y de Derecho Financiero Tributario. Ya tuve ocasión de dedicar dos entradas de






nuestro querido blog a exponer brevemente sus principales aportaciones con el fin de suscitar un debate público sobre la reforma fiscal que España necesita.

Pero como dicha reforma sigue pendiente he considerado oportuno ver qué se está haciendo en otros países y para la entrada de hoy he seleccionado el caso de Italia, que me parece un magnífico ejemplo que confirma que es posible acometer una reforma fiscal si existe voluntad política. Comentaré algunos aspectos relevantes del Proyecto de Ley de delegación al Gobierno para la reforma fiscal que está tramitándose allí desde marzo de este año y cuya entrada en vigor está prevista en un plazo máximo de 24 meses, porque el mismo aporta elementos que me parecen novedosos y que podrían tomarse en consideración por el legislador español»

## **BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España**

NÚMERO 279 – JUNIO, 2023

### «**La normativa civil y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**»

 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

#### **Introducción**

«Una aproximación actual a la problemática del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que al gravamen proyectado sobre las herencias se refiere, exige tomar en consideración, con carácter previo determinadas normas jurídicas, civiles, de Derecho Europeo, y emanadas de las Comunidades Autónomas; ello es sobradamente sabido, si bien procede actualizar los conocimientos con ayuda de la Jurisprudencia<sup>1</sup>, así como de la doctrina, y a ello nos aprestamos.

Cuando el artículo tercero de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, Reguladora del Impuesto, contempla como hecho imponible: “La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, nos remite a una multiplicidad de temas, como son la Ley aplicable a la adquisición hereditaria, la previa disolución de la sociedad conyugal, si la hubiera, la delimitación de la cuantía de cada porción hereditaria, las condiciones personales para suceder, las consecuencias de la aceptación o renuncia de la herencia y las numerosas cuestiones que hacen que cuando se proyecte el gravamen sobre la adquisición individual del heredero o legatario, haya precedido un previo y largo recorrido por la normativa civil, partiendo de que lo primero que procede realizar es interpretar el testamento; como ha recordado la Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 16 de Marzo de 2023:[...] »







## VII.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES

JUNIO/2023



### «MANUEL LUCAS DURÁN»

*(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá)*

#### «¿Es necesario un nuevo paradigma en la tasación de costas judiciales a favor de las administraciones Públicas?»

«Dudé bastante antes de escribir esta colaboración. Mis dudas se debían a que la regulación de las costas judiciales se estudia por una disciplina académica distinta aquella en la que soy especialista. Sin embargo, por un lado, entiendo que se están produciendo una serie de anomalías en la determinación de las costas procesales cuando las mismas son declaradas a favor de las Administraciones Públicas; y, por otro lado, entiendo que existe un punto de conexión en relación con el tema objeto de debate y el Derecho Financiero y Tributario -por extraño que parezca- como se verá a lo largo de estas líneas. Siendo ello así, me animé a realizar la siguiente diatriba, con ánimo declarado de provocar la reflexión de otros juristas que, con más conocimientos que yo, podrán argumentar sobre el particular.

Pues bien, las anomalías que se están produciendo en la determinación de las costas judiciales cuando deben satisfacerse a una Administración Pública consisten en que quienes tienen atribuida la defensa letrada y postulación de tales entes públicos ante los tribunales (y que, en su inmensa mayoría, son funcionariado al servicio de los mismos), cuando piden la tasación de costas y presentan con tal solicitud "los justificantes de haber satisfecho las cantidades cuyo reembolso reclame[n]" (art. 242.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil - LEC-), en realidad no aportan justificante alguno de desembolsos efectivamente realizados sino, de forma sorprendente y en un ejercicio de imaginación, se refieren a los honorarios que habrían podido exigir en el mercado libre si no pertenecieran a las plantillas de los órganos públicos en los que ejercen sus funciones. Y por tal motivo utilizan las reglas fijadas por los respectivos colegios de la abogacía, de acuerdo con el ámbito provincial correspondiente, para la fijación de honorarios profesionales. Y ello aun sin ser miembros de tales colegios de la abogacía o, por lo menos, sin ser miembros en activo.





Pero aquí no acaban los motivos de perplejidad: cuando se impugna por la parte vencida la tasación de costas, los letrados y las letradas de las Administración de Justicia confieren traslado a los respectivos colegios de la abogacía para que dictaminen si los hipotéticos honorarios por defensa jurídica del ente público son o no adecuados a las reglas fijadas por tales instituciones y, en función de lo dictaminado por referidos colegios, reducen o no las costas procesales debidas a la Administración Pública vencedora en el litigio en cuestión»

[...]

(TAXLANDIA. Entrada: 27 de junio de 2023)

\*\*\*\*\*

## FUENTES TAMÁRICAS o fuente de la Reana (Velilla del río Carrión (Palencia)



Las **Fuentes Tamáricas** son tres fuentes próximas ubicadas por el geógrafo e historiador romano Plinio el Viejo en la Cantabria clásica, y que desde el siglo XVIII se han identificado con la fuente de **La Reana**, en Velilla del Río Carrión (Palencia).

Su gran particularidad es que se llena o vacía a su antojo, sin seguir ningún ciclo ni lógica. Su llenado viene precedido de un rumor subterráneo que es señal inequívoca de que comienza a manar. El misterio de su llenado y

vaciado todavía perdura hoy en día; los estudios realizados sobre la procedencia del agua y sus ciclos no han obtenido ningún resultado, y siguen confirmando al lugar un halo de misticismo.

### Fuentes Tamáricas

Autor de la imagen: [Goldorak](#)

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



## VIII. CONDICIÓN HUMANA

[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

JUNIO, 2023

### ■ 1. El Tribunal Supremo desestima el recurso del Banco Santander contra la multa de 500.000 euros al Banco Popular por el malfuncionamiento del servicio de atención al cliente. (01.06.2023)

*La CNMV apreció un mal funcionamiento del servicio porque no resolvió al menos 180 reclamaciones de clientes, cifra que supone un 15% de las reclamaciones registradas por la entidad en el período objeto de revisión.*

«La Sala III del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso interpuesto por el Banco Santander contra la sentencia de la Audiencia Nacional que confirmó una multa de 500.000 euros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores al Banco Popular por la comisión de una infracción grave de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, por el malfuncionamiento del servicio de atención al cliente durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 28 de febrero de 2014.

En la resolución impugnada, la CNMV apreció un mal funcionamiento del servicio de atención al cliente del Banco Popular porque no resolvió al menos 180 reclamaciones de clientes, cifra que supone un 15% de las reclamaciones registradas por la entidad en el período objeto de revisión e incumplió en 286 de las reclamaciones con respuesta computadas (casi el 30% de dichas reclamaciones) el deber de dar contestación al cliente en el plazo de dos meses establecido»

### ■ 2. El Tribunal Supremo estima parcialmente una demanda interpuesta contra ministra de Igualdad por vulneración del derecho al honor (09.06.2023)

*La condena a abonar 18.000 euros al demandante y a dar difusión a la sentencia.*

«La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha estimado en parte la demanda interpuesta contra la ministra de Igualdad del Gobierno de España, al haber apreciado la vulneración del





derecho al honor del demandante, como consecuencia de las palabras pronunciadas, el 25 de mayo de 2022, en el acto de inauguración de la nueva sede del Instituto de las Mujeres, y la publicidad dada a aquellas en su cuenta de la red social Twitter. La condena a abonar al demandante 18.000 euros y a dar difusión a la sentencia.

En su fundamentación, el Tribunal Supremo declara que el honor es un derecho fundamental que protege frente a atentados en la reputación personal, la cual se ve afectada cuando se atribuye a una persona conductas merecedoras del máximo reproche social. En una situación de conflicto entre derechos fundamentales, dado que ninguno de ellos es absoluto, los tribunales deben llevar a cabo un juicio motivado de ponderación para determinar cuál de los derechos debe prevalecer, que exige valorar las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes. La sala aprecia la existencia de vulneración del derecho al honor ponderando las circunstancias concurrentes.

El Tribunal rechaza los argumentos consistentes en que la demandada se encuentre amparada por la inviolabilidad parlamentaria, así como que las expresiones no identificasen concretamente al demandante.

En el conflicto entre el derecho fundamental a la libertad de expresión y el derecho al honor, la Sala considera que atenta contra la reputación personal atribuir infundadamente a una persona la condición de maltratadora. En cuanto a la libertad de expresión, si bien la misma ampara opiniones o juicios subjetivos que, como tales, quedan al margen de la demostración fáctica, ello no significa que no deba contar con unos hechos que le sirvan de fundamento. Prima el derecho al honor cuando se emplean frases y expresiones ultrajantes u ofensivas, sin relación con las ideas u opiniones que se expongan y, por tanto, innecesarias a este propósito, dado que la Constitución no reconoce un pretendido derecho al insulto.

En el caso concreto, no existiendo ninguna resolución judicial que permita concluir que el demandante sea autor de episodios de violencia de género o doméstica, ni autor de abusos sexuales en la persona de su hijo, la atribución de hechos de aquella naturaleza carece de cualquier base fáctica objetiva que permita sostenerlos con el mínimo rigor exigible. Las expresiones que se juzgan no son genéricas, sino que del contexto y de su literalidad cabe deducir que se hace alusión al demandante y que se le atribuyen hechos constitutivos de violencia machista. La razón manifestada del indulto parcial a la expareja del demandante es ser una madre protectora que defiende a su hijo de la violencia machista, por lo que se le atribuyen al demandante episodios de violencia de tal clase. Sin embargo, el indulto proviene el delito de sustracción de menores cometido por aquella, sin conexión exteriorizada con la violencia de género, alegándose genéricas razones de «justicia y equidad». Las palabras pronunciadas han sido debidamente preparadas, no son fruto de la precipitación o inmediatez propias de la contestación a una pregunta que no admite demora y, además, son incorporadas a una página de una





red social de la que es titular la ministra. Esta no podía desconocer que los destinatarios asociarían a la indultada con la condición de víctima de violencia de género.

La apreciación de la vulneración del derecho al honor del demandante determina la condena de la demandada a abonar una indemnización por daño moral que la Sala Primera fija prudencialmente en 18.000 euros. En cuanto a las demás peticiones, el Tribunal Supremo condena a la demandada a publicar en su cuenta de Twitter el encabezamiento y fallo de la sentencia, a la eliminación del tweet publicado el 25 de mayo de 2022 compartiendo el video del discurso en el que realizó las declaraciones, y a publicar el encabezamiento y la parte dispositiva de la sentencia en un periódico de ámbito nacional»

▪ **3. El Tribunal Supremo obliga a una editorial a indemnizar a una traductora por publicar un texto sin su autorización, pese a que la citó en una nota a pie de página (12.06.2023)**

*El tribunal concluye que el llamado "derecho de cita" no ampara la reproducción íntegra de un texto en una antología como fue el caso-*

«La Sala Civil del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a una editorial a pagar una indemnización de 2.000 euros a la traductora, del japonés al castellano, de un relato que incluyó en un libro de textos de literatura japonesa, sin recabar su autorización en relación con los derechos de propiedad intelectual derivados de la traducción, y pese a que citó en una nota a pie de página al autor y a la traductora. El tribunal concluye que el llamado "derecho de cita" no ampara la reproducción íntegra de un texto en una antología como fue el caso.

El Supremo analiza en su sentencia los límites a los derechos de propiedad intelectual de explotación de una obra derivada, y en concreto el alcance del derecho de cita recogido en el artículo 32.1 de la Ley de Propiedad Intelectual, que considera lícita la inclusión en una obra propia de fragmentos de otras "siempre que se trate de obras ya divulgadas y su inclusión se realice a título de cita o para su análisis, comentario o juicio crítico". Añade el artículo que "tal utilización solo podrá realizarse con fines docentes o de investigación, en la medida justificada por el fin de esa incorporación e indicando la fuente y el nombre del autor de la obra utilizada".

El alto tribunal considera que ese 'derecho de cita' no es aplicable al caso. Aquí, la traductora tradujo del japonés al castellano una obra del autor Ogai Mori, 'La historia de Iori y Run', que fue publicada dentro del libro 'El barco del río Takase en el año 2000. Posteriormente, Ediciones Cátedra publicó un libro titulado 'Claves y textos de la literatura japonesa', en el que aparece como autor Carlos Rubio, que contiene, entre otros textos, la traducción mencionada, sin autorización de la traductora.



Esta profesional presentó una demanda instando a que el Juzgado declarara la infracción de sus derechos de propiedad intelectual por parte de la editorial y la condenase a cesar en la reproducción y distribución del libro «Claves y textos de la literatura japonesa», mientras no tuviese su autorización, y a pagar una indemnización de 6.000 euros por daño moral, y 6.000 euros más el 5% del volumen total de ventas del libro como indemnización de daños y perjuicios.

La sentencia de primera instancia desestimó la demanda, al entender que la inserción de la obra «La historia de Iori y Run», de 8 páginas, dentro de un libro de 715 páginas dedicados al análisis y estudio de la literatura japonesa, con una cita de la autora de la traducción, puede encuadrarse dentro de los límites legales al derecho de reproducción conocido como derecho de cita.

Sin embargo, esa sentencia fue recurrida en apelación por la demandante y la Audiencia estimó su recurso, al concluir que la reproducción de la traducción de la demandante en la obra de la demandada no estaba amparada por ese límite legal, pues no se trataba propiamente de un fragmento, atendida la finalidad de la obra, y además ocasionaba un perjuicio injustificado a los legítimos intereses de la titular de la obra derivada que supone la traducción. Ordenó por ello el cese de la reproducción y distribución del libro hasta que se obtenga la autorización de la demandante, y condenó a la editorial a abonarle una indemnización de 2.000 euros más el 2 por ciento de beneficio obtenido con la venta del libro.

El Supremo confirma ese criterio al desestimar ahora el recurso del Grupo Anaya S.A. (del que forma parte ediciones Cátedra). Interpreta el artículo 32.1 de la Ley de Propiedad Intelectual y señala que en ningún caso está justificada reproducción cuando el texto se incorpora a una antología de textos, pues entonces es claro que la finalidad no es su análisis, comentario o crítica, sino su comunicación.

Así, respecto al caso examinado, indica que la reproducción íntegra de «La historia de Iori y Run», aunque ocupe unas pocas páginas en relación con la totalidad de la obra publicada, al constituir una unidad totalmente independiente, no es propiamente un fragmento de otra obra que se incluye como parte esencial de un estudio académico o científico, ni por supuesto se trata de una mera reseña. De ese modo, desborda las hechas legales de este límite al derecho de reproducción, al primar el elemento recopilatorio frente al análisis, comentario o juicio crítico del propio texto, según la sentencia»

#### ▪ **4. El Tribunal Supremo condena a un año y diez meses a un empresario minero por daños ambientales en la explotación de la mina de carbón en Villablino (León) (13.06.2023)**

*El tribunal estima en parte el recurso de casación interpuesto por el condenado que supone la rebaja de la pena de prisión que le impuso la sentencia recurrida (de 2 años y medio a 1 año y diez meses), además de la cuantía de la multa (de 19 a 10 meses de multa con cuota diaria de 15 euros)*





«La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha condenado a un año y diez meses de prisión al empresario minero Victorino A.G. por un delito contra los recursos naturales y el medio ambiente en relación con la explotación de la mina de carbón a cielo abierto El Feixolín, en Villablino (León).

El tribunal estima en parte el recurso de casación interpuesto por el condenado contra la sentencia de la Audiencia Provincial de León que le impuso una pena de 2 años y medio de prisión por un delito contra el medio ambiente y le absolvió de los delitos contra la ordenación del territorio y de prevaricación urbanística de los que estaba acusado. Igualmente, la sentencia recurrida absolvió al exalcalde de Villablino y a J.T.G. de las acusaciones que pesaban sobre ellos.

La estimación parcial del recurso del empresario supone la rebaja de la pena de prisión que le impuso la sentencia recurrida (de 2 años y medio a 1 año y diez meses), además de la cuantía de la multa (de 19 a 10 meses de multa con cuota diaria de 15 euros) y de la inhabilitación especial para el desempeño de funciones de administración, dirección o gerencia de cualquier empresa de extracción o tratamiento de minerales (de 2 años y 3 meses a 1 año y cinco meses).

La Sala considera que en este caso los hechos encajan en el tipo básico del delito por el que ha sido condenado el empresario y que no es aplicable el subtipo agravado basado en la clandestinidad, entendiéndose por ello la falta de licencia para las instalaciones, ya que en marzo de 1999 se dictó un “extraño acuerdo que declaraba concedidas las licencias solicitadas en cuanto a la explotación por silencio administrativo”.

Señala que se puede pensar que materialmente había clandestinidad en el sentido marcado por la jurisprudencia, en cuanto no habría una autorización legal, pero “lo que no puede afirmarse es que concurra el tipo subjetivo de esa modalidad agravada que reclama no solo que concurra la base fáctica de la clandestinidad”, sino además que el sujeto activo sea consciente de esa clandestinidad o falta de toda autorización administrativa.

La sentencia, ponencia del magistrado Antonio del Moral, explica que “si a partir de marzo de 1999, un documento oficial y razonado extensamente (otra cosa es su acierto), declaraba que la empresa debía entender concedida esa licencia por silencio, no es exigible al particular que reexamine personalmente la legalidad del acuerdo y se abstenga de actuar en el caso de que tenga motivos para intuir que podría no adecuarse a la legalidad, so pena descargar con un tipo agravado”.

Añade que, por tanto, al menos a partir de esa fecha no podía apreciarse el subtipo agravado por falta del elemento subjetivo. En cuanto a la actividad anterior a esa fecha concluye que los hechos estarían prescritos.

Por otra parte, el tribunal ha desestimado los recursos de casación interpuestos por el Ministerio Fiscal y la acusación particular en los que reclamaban la condena





por un delito de prevaricación administrativa del entonces alcalde de Villablino, uno de los dos acusados que fue absuelto por la Audiencia Provincial de León»

## ▪ **5. El Tribunal Supremo confirma 2 años de prisión a dos directivos de la Caja de Ahorros del Mediterráneo por administración desleal en operaciones inmobiliarias en el Caribe (13.06.2023)**

*En la sentencia confirmada, la Audiencia Nacional consideró acreditado que los dos exdirectivos causaron un gravísimo perjuicio a la entidad bancaria a través de una serie de operaciones arriesgadas que obligaron al FROB a realizar una serie de inyecciones de dinero para paliar esa mala gestión.*

«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la sentencia de la Audiencia Nacional, de 15 de diciembre de 2020, que condenó a dos años de prisión al exdirector general de Caja de Ahorros del Mediterráneo (CAM) Roberto L.A. y al exdirector general de Empresas de la misma entidad Daniel G.M., por delito de administración desleal, con la atenuante de dilaciones indebidas, en relación a operaciones de crédito concedidas a la sociedad Valfensal para adquirir hoteles y parcelas en el Caribe.

El Supremo desestima el recurso de ambos condenados además a cinco de inhabilitación especial para el ejercicio de cualquier cargo, empleo o profesión en el seno o por cuenta de una entidad bancaria o de crédito de España.

La Audiencia Nacional, en la sentencia recurrida, condenó además a los dueños y representantes legales de Valfensal Juan Vicente F.G. y José Salvador B.L., como inductores de un delito de administración desleal y de tres delitos contra la Hacienda Pública, con las atenuantes de reparación del daño causado y analógica de confesión de los hechos, a un total de 2 años de prisión y multa de 3 millones de euros a cada uno de ellos, que no recurrieron al Supremo.

En concepto de responsabilidad civil, la sentencia ahora confirmada establece que Roberto L.A. y Daniel G.M. indemnicen conjunta y solidariamente al Fondo de Garantía de Depósitos, en la cantidad de 28 millones de euros, más los intereses legales correspondientes, declarándose la responsabilidad civil directa de la compañía de seguros Caser hasta el límite de 15 millones.

El Supremo desestima también el recurso planteado por la compañía de seguros Caser.

En la sentencia confirmada, la Audiencia Nacional consideró acreditado que los dos exdirectivos causaron un gravísimo perjuicio a la entidad bancaria a través de una serie de operaciones arriesgadas que obligaron al FROB a realizar una serie de inyecciones de dinero para paliar esa mala gestión.

El alto tribunal en su sentencia destaca que les condena "por anteponer los intereses de terceras personas a las de la entidad, causando con ello un perjuicio patrimonial a la misma". Añade que no fueron castigados por "una mala o deficiente gestión o un desempeño técnicamente defectuoso, poco prudente",







sino por ser desleales frente a su entidad anteponiendo intereses ajenos con perfecto conocimiento de tal situación.

“No se trata simplemente -señala el Supremo en la contestación al recurso de Roberto L.A.- de una infracción especialmente grave de la normativa bancaria, sino un abuso desleal de sus funciones como Consejero Delegado en contra de los intereses económicos de la entidad con un efectivo perjuicio para la misma mediante disposiciones fraudulentas. Es cierto que las conductas delictivas concurren con una deficiente gestión bancaria que llevó a la intervención del FROB, pero ello es la base, no suficiente, pero necesaria para poder determinar la deslealtad en su comportamiento, el abuso de funciones, el beneficio propio o de terceros, y poder condenar tales conductas puntuales que han adquirido relevancia delictiva más allá de las irregularidades bancarias”.

▪ **6. El Tribunal Supremo condena a penas de entre 4 años y medio y 5 años y 9 meses de prisión a cuatro acusados del 'caso Umax' por malversación, prevaricación y falsedad (15.06.2023)**

*Los hechos enjuiciados, según la sentencia, consistieron en la creación y mantenimiento en el ámbito de la Consejería de Empleo de la Junta de Andalucía de una estructura paralela de personal entre los años 2003 y 2009*

«La Sala de lo Penal ha condenado a penas de entre 4 años y medio y 5 años y 9 meses de prisión a cuatro acusados, tres de ellos ex altos cargos de la Consejería de Empleo de la Junta de Andalucía, por delitos de prevaricación administrativa, malversación de caudales públicos y falsedad en documento oficial en el llamado 'caso Umax'. Los hechos enjuiciados tuvieron lugar durante los años 2003 a 2009 y, según la sentencia, consistieron en la creación y mantenimiento en el ámbito de la Consejería de Empleo de la Junta de Andalucía de una estructura paralela de personal, utilizando un contrato verbal y con incumplimiento total de las normas administrativas que regulan la contratación de personal al servicio de las administraciones públicas.

Añade que se contrató por parte de la empresa Umax Informática y Consultoría S.L. al menos a 44 personas, con vínculos de vecindad, amistad o parentesco con algunos de los condenados, que habían de prestar servicios en la Consejería o en las Delegaciones de Trabajo. Para dar cobertura formal a las contrataciones se simulaban contratos menores, contratos negociados sin publicidad y facturas que reflejaban servicios no prestados. En el contrato se pactó pago de unas retribuciones que incluían un porcentaje en beneficio de la empresa y en perjuicio de la Administración.

El Supremo ha confirmado íntegramente la condena a 5 años y 9 meses de prisión y 10 años de inhabilitación absoluta impuesta por la Audiencia Provincial de Sevilla tanto al exdirector general de Trabajo y Seguridad Social Francisco Javier G., fallecido en 2020 y cuyo recurso ha sido mantenido por sus herederos,



como al administrador único de la empresa Umax Informática y Consultoría S.L. Ulpiano C.G. por los tres delitos referidos.

Además, el tribunal estima en parte el recurso de casación y condena al ex director general de Trabajo y Seguridad Social Juan M.C. por un delito de malversación de caudales públicos y falsedad documental a una pena de 5 años y 3 meses de prisión y 9 años de inhabilitación. En su caso, señala que la absolución del delito de prevaricación no supone modificación alguna de la pena impuesta en la sentencia recurrida.

De igual modo, estima parcialmente el recurso del ex secretario general Técnico Javier A.H., a quien condena por un delito de malversación de caudales públicos a 4 años y seis meses de prisión y 8 años de inhabilitación absoluta. La Audiencia Provincial de Sevilla le condenó a 5 años y 3 meses de prisión y 9 años de inhabilitación absoluta por los delitos de malversación de caudales públicos, prevaricación administrativa y falsedad en documento oficial.

Asimismo, el tribunal ha absuelto a la ex secretaria general Técnica Lourdes M.V. y al ex director general de Trabajo Daniel Alberto R.G. que tuvieron relación con el caso en los dos últimos años. La Audiencia Provincial de Sevilla había condenado a la primera a 5 años y 3 meses de prisión y 9 años de inhabilitación absoluta por los tres delitos citados y al segundo a una pena de 7 años de inhabilitación por un delito de prevaricación administrativa.

El Tribunal Supremo dispone en su sentencia, ponencia del magistrado Eduardo de Porres, que en el trámite de ejecución de sentencia se determine la cuantía de la indemnización que, en concepto de responsabilidad civil, corresponde pagar a cada uno de los condenados por los daños y perjuicios causados a la Junta de Andalucía, con el límite de las cantidades impuestas en la sentencia recurrida»

## ▪ 7. El Tribunal Supremo desestima los recursos de Grupo Villar Mir, Fertiberia y Ferroatlántica que reclamaban 9,8 millones a Bankia por la suscripción de acciones en su salida a Bolsa (16.06.2023)

*La Sala de lo Civil destaca que las demandantes y Bankia tenían un consejero común en 2011, por lo que podrían haber tenido acceso a información sobre la verdadera situación de la entidad*

«La Sala Civil del Tribunal Supremo ha desestimado los recursos de Grupo Villar Mir, Fertiberia y Grupo Ferroatlántica que reclamaban la nulidad de las órdenes de suscripción de acciones de Bankia que efectuaron en la Oferta Pública con ocasión de la salida a Bolsa de la entidad, en 2011, basándose en la falta de veracidad del folleto informativo de la operación, y considerando que no era exigible una labor de investigación o comprobación por parte de los inversores.

El Supremo destaca, sin embargo, que las demandantes y Bankia tenían un consejero común en 2011, por lo que, de haber empleado la diligencia exigible a





unos inversores profesionales, podrían haber tenido acceso a información adicional a la del folleto sobre la verdadera situación de la entidad emisora.

El Supremo rechaza las pretensiones de los recurrentes, que reclamaban que Bankia les restituyera un total de 9,8 millones de euros, y recuerda que tanto el Juzgado de Primera Instancia como la Audiencia de Madrid han resaltado con acierto que la falsedad y las inexactitudes de la contabilidad de Bankia no viciaron el consentimiento de los demandantes.

“Lo relevante no sólo es que hubieran concurrido a la OPS de Bankia como inversores cualificados, sino la propia vinculación con Bankia, que les habría permitido, de haber observado la diligencia exigible, tener información complementaria sobre la verdadera situación patrimonial y financiera de la emisora de las acciones. En efecto, cuando se hizo la inversión, en julio de 2011, las demandantes y Bankia tenían un consejero común”, recuerda la Sala.

“Lo que justifica -añaden los magistrados- que, a través de su consejero común, las demandantes pudieron tener acceso a información adicional, por lo que de haber empleado el nivel diligencia que les es exigible como inversores profesionales, por su particular situación, podían haber tenido acceso a una información adicional a la del folleto”.

La sentencia afirma además que el Juzgado y la Audiencia establecieron que los análisis que llevaron a las demandantes a decidir invertir en acciones de Bankia se realizaron antes de que se publicara el folleto, por lo que no puede aceptarse la tesis de que la falsa situación patrimonial y financiera plasmada en el folleto fuese determinante en la adopción de la decisión de invertir.

El Supremo destaca que lo resuelto está en línea con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de junio de 2021, que ha declarado que lo relevante, que debe ser analizado en cada caso concreto, es si el inversor institucional cuestión dispuso o pudo disponer de una información distinta de la contenida en el folleto, y si tenía o debía tener conocimiento de la situación económica del emisor. Es decir, que se debe tener en cuenta no solo la concreta información real que tuviera, sino también la información que hubiera debido tener de haber empleado el nivel diligencia que le es exigible como inversor profesional si, por su particular situación, podía haber tenido acceso a una información adicional a la del folleto.

En su demanda, presentada en 2016, las sociedades reclamaban la nulidad de las órdenes de suscripción y que se condenase a Bankia a restituirles la diferencia entre la cantidad pagada por la suscripción de las acciones y la obtenida en su posterior venta, que calcularon en un total de 9,8 millones de euros (3,4 millones respectivamente para Fertiberiay Ferroatlántica, y 2,9 millones a Grupo Villar Mir)»



## ▪ 8. El Tribunal Supremo establece que las decisiones del Comité contra la Tortura de Naciones Unidas por sí solas no son suficientes para declarar la responsabilidad patrimonial del Estado (29.06.2023)

*Anula una indemnización de 3.000 euros a una mujer por las lesiones que presentó tras una detención policial en Córdoba*

«La Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo ha anulado una indemnización de 3.000 euros a una mujer por las lesiones que presentó tras una detención policial y ha establecido en una sentencia que las decisiones del Comité contra la Tortura de Naciones Unidas no pueden considerarse que vinculan a la Administración ni a los órganos jurisdiccionales españoles a los efectos de constituir prueba suficiente y bastante para declarar la procedencia de la responsabilidad patrimonial del Estado.

La sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso ha estimado el recurso que presentó la Abogacía del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional que apreció un supuesto de responsabilidad patrimonial por ejecución directa y automática de una decisión del Comité contra la Tortura de la ONU.

El Supremo, en su sentencia, ponencia de la magistrada Pilar Teso, explica que no basta con la existencia de un informe del Comité contra la Tortura de la ONU, sino que debe realizarse el correspondiente examen de cada uno de los requisitos propios para establecer la responsabilidad patrimonial.

El presidente de la Sección Pablo Lucas y el magistrado José Luis Requero firman un voto particular en el que coinciden con la mayoría en que las resoluciones de los Comités de la ONU no tienen por sí solas carácter vinculante, pero consideran que en el caso concreto se debía mantener la responsabilidad patrimonial del Estado. En su escrito destacan que se trata de una persona sin lesiones hasta el momento de su detención y que al ser puesta en libertad presentaba la nariz fracturada.

Los hechos se remontan a una denuncia que presentó la mujer por lesiones contra cuatro policías que la detuvieron en Córdoba después de haber encontrado en su bolso una cartera sustraída en una discoteca. La denuncia penal que finalmente se archivó, ponía de manifiesto que la mujer presentaba una fractura nasal causada en el momento de su detención. El Tribunal Constitucional inadmitió su recurso de amparo y el Comité contra la Tortura de Naciones Unidas concluyó que había existido vulneración de un derecho reconocido en la Convención.

El alto tribunal en su sentencia indica que la ahora recurrida alega un daño real, efectivo y evaluable económicamente pero añade que a tenor del expediente administrativo y de los hechos que se infieren de las resoluciones judiciales firmes no puede tener por cierto que la lesión que esgrime la recurrida sea consecuencia del funcionamiento anormal de los servicios públicos, “ en una relación que no olvidemos ha de ser inmediata, y sea exclusiva o no, ha de resultar relevante para la relación causa a efecto, sin intervención de elementos ajenos que pudieran ser capaces de alterar el Nexo causal”.





La Sala concluye que no aprecia la concurrencia de los requisitos de la responsabilidad patrimonial ante la ausencia del requisito que exige que la lesión patrimonial padecida sea consecuencia directa de la esfera de actuación de los funcionarios de policía.

## Voto particular

Frente a la sentencia mayoritaria, los dos magistrados que firman el voto particular señalan que al margen de la calificación penal de los hechos y pese a la exclusión de la responsabilidad penal de los agentes que intervinieron en la detención, lo cierto es que la recurrente sufrió una lesión en el período en que estuvo a disposición policial y que no fue asistida médicamente mientras permanecía detenida. “Estas circunstancias, no controvertidas, y la ausencia de explicación de lo sucedido por las autoridades españolas, son las que llevan a la resolución del Comité. Unas y otra debieron ser atendidas por la Sala y, antes, por la Administración”.

El voto particular concluye que “no podemos aceptar que una persona detenida sufra lesiones de las que, además, no sea atendida médicamente mientras permanece privada de libertad, cualquiera que fuere la causa de las mismas. No hace falta que lo diga un Comité de la Organización de las Naciones Unidas pues resulta sin dificultad de nuestro ordenamiento jurídico. El Estado no puede no ser responsable de lo sucedido. Así lo imponen las razones objetivas derivadas de estar la recurrente bajo custodia policial y la falta de una explicación por parte de la Administración del origen de la lesión»

\*\*\*\*\*

MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE  
INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

# LA HACIENDA REGIONAL

XXIV *Semana  
de Estudios  
de Derecho  
Financiero*

MADRID 1976



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.  
<https://www.fundef.org/>