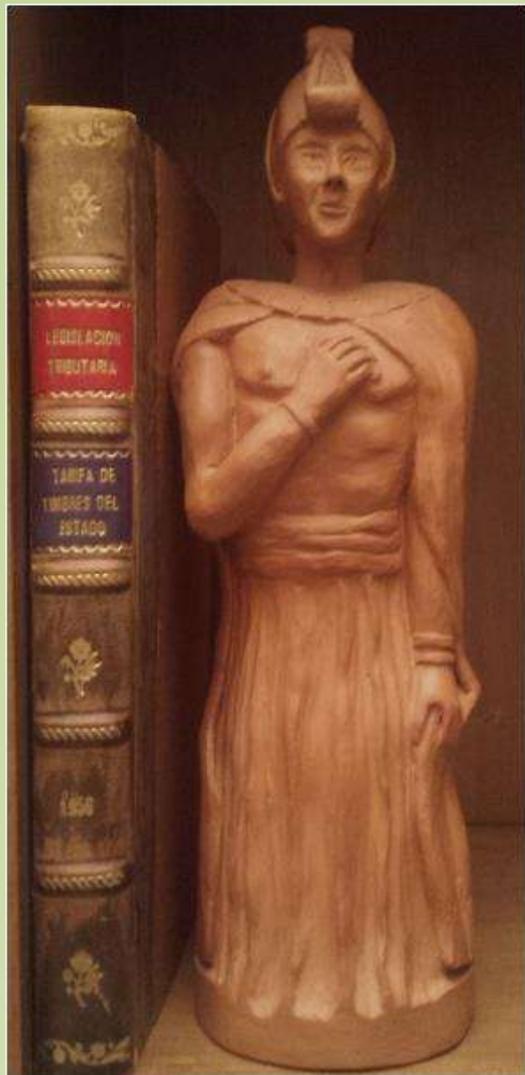


SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLITICA FISCAL

NÚMERO 25 – septiembre 2023

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



«TIEMPOS BORRASCOSOS»

«Nos acercamos al final del año 2023 y todo es confusión en torno a cuestiones esenciales para la ciudadanía. Sin remedio, un año más el IRPF gravará rentas ficticias. Por su parte, el Impuesto sobre el Valor Añadido continuará produciendo sustanciosos ingresos por cuanto que, aunque se reduzca la actividad económica, la inflación mantendrá el preciso nivel cuantitativo de las bases imponibles para que no se produzca disminución en la recaudación»

IMAGEN DE PORTADA:

TIEPOS BORRASCOSOS



«Nos acercamos al final del año 2023 y todo es confusión en torno a cuestiones esenciales para la ciudadanía. Sin remedio, un año más el IRPF gravará rentas ficticias. Por su parte, el Impuesto sobre el Valor Añadido continuará produciendo sustanciosos ingresos por cuanto que, aunque se reduzca la actividad económica, la inflación mantendrá el preciso nivel cuantitativo de las bases imponibles para que no se produzca disminución en la recaudación»

TIEMPOS BORRASCOSOS

Autor de la imagen: JMLG

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

REVISTA DE POLITICA FISCAL

NÚMERO 25 – SEPTIEMBRE 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. 25: SEPTIEMBRE 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. El castellano es la lengua española oficial del Estado. Todos los españoles tienen el deber de conocerla y el derecho a usarla.

2. Las demás lenguas españolas serán también oficiales **en las respectivas Comunidades Autónomas** de acuerdo con sus Estatutos.

3. La riqueza de las distintas modalidades lingüísticas de España es un patrimonio cultural que será objeto de especial respeto y protección» (Artículo 3 CE)

«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



«... Y LA XIV LEGISLATURA, FINALIZÓ»

En días del mes de septiembre de 2023

José María López Geta.
Editor



Permítasenos, para empezar, manifestación de complacencia por el hecho de que «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO ... me tienen desollado» haya alcanzado el número 25 y cuente con la aceptación de importante número de lectores/as que entienden como nuestra Revista es, principalmente un instrumento que pretende ser de alguna utilidad, en sus tareas diarias, a los destinatarios/as que son, principalmente Inspectores/as de Hacienda del Estado, Asesores/as Fiscales y Profesores/as en la docencia de diversas Universidades.



La atención que nos prestan amigos y amigas es lo que nos impulsa a seguir realizando la tarea de la que está totalmente excluido el «andar por andar» [pues no vale la pena]; de lo que se trata es de «caminar para ir creciendo» (letra de la canción: «Pokito a poco». Autoría: Eduardo Casañ/Maria del Mar Rodríguez «Lamari»). Nuestra actividad, en el contexto de los fines perseguidos por la **Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros**, la desarrollamos de manera absolutamente altruista y en modo alguno pretende competir con otras Revistas especializadas, antes por el contrario, cumpliendo con los fines de la dicha Fundación periódicamente difundimos los contenidos de aquellas [Revistas especializadas] haciendo particular énfasis en las autorías.

Por lo que se refiere a la actividad legislativa en la XIV Legislatura, más vale olvidarse, pues en ella se han llevado a cabo tramitaciones parlamentarias insoportablemente espurias. Sin duda, el ejemplo más evidente de lo que se acaba de decir lo constituye el proceso parlamentario de elaboración de la proposición de ley que devino en la **Ley 38/2022, de 27 de diciembre, ... por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.**

Ciertamente, si pudiéramos estar seguros de la objetividad y recto proceder del Tribunal Constitucional no nos cabría duda alguna de que la normativa reguladora del **Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas** será declarada inconstitucional.

Una Legislatura XIV en la que tuvo lugar uno de los hechos más graves que pueden suceder en una democracia, la suspensión de la actividad de Congreso y Senado, algo que el Tribunal Constitucional, de composición anterior al actualmente presidido por el «fiscal surgido del barro» [Conde Pumpido], declaró inconstitucional. Ante hecho de tal gravedad nadie se responsabilizó, antes por el contrario se consolidó una actitud tan en boga estos días, por mor de las fuerzas separatistas: ¡lo volveremos hacer!

Como se recordará, (con entrada en vigor el 30 de mayo de 2023) el Real Decreto 400/2023, de 29 de mayo (BOE 128/2023, de 30 de mayo) dispuso: i) la disolución del Congreso de los Diputados y el Senado elegidos el 10 de noviembre de 2019; ii) la celebración el día 23 de julio de 2023 de elecciones para las dos Cámaras. Al hilo de la mención de dicho Real Decreto conviene tener presente lo establecido en el artículo 21 («Del Gobierno en funciones») de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno:

1. El Gobierno cesa tras la celebración de elecciones generales, en los casos de pérdida de confianza parlamentaria previstos en la Constitución, o por dimisión o fallecimiento de su Presidente.

[...]



3. El Gobierno en funciones facilitará el normal desarrollo del proceso de formación del nuevo Gobierno y el traspaso de poderes al mismo **y limitará su gestión al despacho ordinario de los asuntos públicos**, absteniéndose de adoptar, salvo casos de urgencia debidamente acreditados o por razones de interés general cuya acreditación expresa así lo justifique, cualesquiera otras medidas.

Con la malicia política que ha caracterizado al Gobierno actuante durante la XIV Legislatura, tras la convocatoria de elecciones y antes de que ese Gobierno entrase en funciones, el Presidente del Ejecutivo dictó el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio (BOE 154/2023, de 29 de junio) que constituye la culminación de un modo despótico de gobernanza:

i) Se dictó a menos de un mes de la celebración de elecciones generales y por tanto, de la entrada en funciones del Gobierno; ii) Disposiciones principales del Real Decreto-ley entraron en vigor ya con el Gobierno de referencia en funciones; iii) Enorme número de disposiciones modificadas de tal modo que para el intérprete y el juzgador (en su caso el Tribunal Constitución) constituye una ardua tarea para identificar las «razones de urgencia» de esas modificaciones. Eso sí, en la introducción del Real Decreto-ley se invoca la «urgente necesidad» en más cien ocasiones.

Pero no solo tras la convocatoria de elecciones generales se dictó el Real Decreto-ley 5/2023 antes citado, también, tres días antes de la celebración de las elecciones generales, con la firma del Ministro de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática [Félix Bolaños], se publicó (BOE (172/2023, de 20 de junio) el *Real Decreto 668/2023, de 18 de julio, por el que se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, para el impulso de los planes de pensiones de empleo*. De la importancia de tal desarrollo reglamentario se deja constancia expresa en la introducción del Real Decreto de referencia que entró en vigor, básicamente, el 21 de julio de 2023. Actuaciones torticeras ambas, adoptadas en las vísperas de que el Gobierno entrara en funciones.

También ya convocadas las elecciones generales (recuérdese, 29 de mayo de 2023), la Ministra de Hacienda y Función Pública dictaba diversas Ordenes que tanto cuando se aprobaron como cuando se publicaron por el BOE lo fueron en días en los que ya el Gobierno estaba en funciones. Ciertamente es que el artículo 21 de la Ley 50/1997 concreta qué facultades no podrá ejercer el Gobierno en funciones: a) Aprobar el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado; b) Presentar proyectos de ley al Congreso de los Diputados o, en su caso, al Senado. Pero no es menos cierto que en el apartado 3 del propio artículo 21 antes citado se dispone que el gobierno en funciones limitará su gestión al despacho ordinario de los asuntos públicos.



Entre las Ordenes más arriba mencionadas se encuentran las tres siguientes:

- Orden HFP/886/2023, de 26 de julio, por la que se aprueba el modelo 721 «**Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero**», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 180/2023, 29 de julio).

- No parece que la aprobación de la Orden HFP/886/2023 pueda ubicarse fácilmente en el ámbito del despacho ordinario de asuntos públicos. Y ello, tanto por razón de su contenido (hacer efectiva una importante y problemática «obligación informativa», en desarrollo del muy reciente artículo 42 quáter del Reglamento General de Aplicación de los Tributos [RD 1065/2007]), como por la circunstancia de que la Orden de referencia se aplicará a la declaración (modelo 721) **que se presentará entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2024.**

- Orden HFP/887/2023, de 26 de julio, por la que se aprueban el modelo 172 "**Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales**" y el modelo 173 "**Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales**", y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 180/2023, 29 de julio).

- Análogas consideraciones a las incluidas en el guion anterior, podemos hacer (aplicación por primera vez a las declaraciones [modelos M-172 y M-173] que se presenten en el mes de enero de 2024) como por su contenido pues notoria es la dificultad que rodea a los movimientos de las monedas virtuales.

En fin, la Ministra de Hacienda y Función Pública aprobó la Orden HFP/999/2023, de 28 de agosto (BOE 207/2023, de 30 de agosto) y, «*por circunstancias técnicas sobrevenidas*», retrasó la entrada en vigor del nuevo modelo de autoliquidación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras [aprobado por la Orden HFP/308/2023] a 1 de enero de 2024 (fecha inicial, 1 de septiembre de 2023) con el objetivo de «garantizar la correcta exacción del impuesto por todas las Administraciones implicadas» (en realidad, para contemplar los criterios de exacción previstos en la normativa propia de las Haciendas Forales).

Y situados en el ámbito competencial del Ministerio de Hacienda y Función Pública, invitamos a quienes lean estas líneas a «darse una vuelta» por la doctrina administrativa propia de la Dirección General de Tributos evacuada en el mes de junio/2023. Allí, se podrá comprobar cómo el Centro Directivo decide «cambiar de criterio» en dos asuntos de importancia, si bien en uno de ellos no hace sino ratificarse en el cambio ya reconocido con anterioridad (tributación en el IRPF de los intereses percibidos en expedientes de devolución).



En la **Consulta Vinculante V1864-23**, de 27 de junio de 2023, se respondía a personas física interesada en darse de alta como artista (cantante) y que manifestaba lo siguiente: i) su facturación sería exclusivamente a particulares (bodas de recién casados); ii) Los novios lo único que harían sería pagar por la prestación del servicio musical; iii) El escenario lo pondría el restaurante, y todo lo necesario para llevar a cabo la obra musical lo aportaría el artista.

Con anterioridad, el Centro Directivo había mantenido: *«En otro caso, los servicios objeto de consulta tributarían al tipo impositivo general del impuesto del 21 por ciento, en particular cuando los servicios no se presten al organizador de una obra musical, como sucede en el caso de los servicios prestados por el consultante en bodas, ya sean facturados directamente al negocio de hostelería o a los contrayentes que organizan el evento»*.

Tras el informe de 26 de abril de 2023 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura, el Centro Directivo entiende que el tipo reducido del 10 por ciento debería aplicarse a los servicios prestados por un cantante a particulares en la celebración de su boda, que lo contratan, que asuman la organización de la obra y no se limiten exclusivamente a efectuar la actividad de mediación. **«Ello supone un cambio de criterio con respecto al manifestado por este Centro directivo en la mencionada contestación vinculante número V1271-20»**

Cerrado el capítulo consistente en repasar los movimientos normativos habidos en los estertores de la XIV Legislatura, es preciso hacer un alto, antes de entrar en algunos aspectos destacados de la jurisprudencia del Tribunal Supremo dada a conocer en el mes de julio/2023, para, como han hecho voces más autorizadas que del autor de las presentes líneas, denunciar una vez más el atropello que ha supuesto la «gobernanza» mediante Reales Decretos-ley (sin que hayan faltado los Decretos-ley de las Comunidades Autónomas).

Constitucionalmente, y eso no se puede negar, el decreto-ley ostenta el rango de ley, que procede en casos de «extraordinaria y urgente necesidad» circunstancia ésta que en numerosos casos se ha invocado falsariamente lo que ha sido permitido por un Tribunal Constitucional «muy comprensivo», para el que cualquier circunstancia especial ha valido (el caso paradigmático es el de la alegación permanente de la «crisis económica» que es ya un fenómeno ordinario).

No es de recibo que al Tribunal Constitucional le baste con que sea el Gobierno de turno el que defina la «extraordinaria y urgente necesidad» y miméticamente en las introducciones o exposiciones de motivos se invoque reiteradamente circunstancia de tal naturaleza. El Tribunal Constitucional, por la dichosa «razón de Estado» (la peor de las razones, como tantas veces hemos dicho) nos ha «borrado» la idea básica de que una disposición del Poder Ejecutivo con fuerza de ley, de no ser de «extraordinaria y urgente necesidad», difumina el papel del Congreso de los Diputados alterando la debida separación de poderes. De



acordarse la convalidación del Decreto-ley y la no tramitación como proyecto de ley, se produce la culminación de la «afrenta» al Estado de Derecho, y en definitiva a la ciudadanía.

La falta efectiva de lealtad, aun cuando formalmente la misma tenga lugar, a que se refiere el artículo 21 de la tantas veces citada la Ley 50/1997, se ha puesto claramente de manifiesto con el Real Decreto-ley 5/2023 dictado con las Cortes Generales disueltas y en curso el periodo preelectoral. Ciertamente, el Gobierno no estaba en funciones (de modo que disponía de todas sus competencias, por tanto la de aprobar Decretos Leyes a convalidar por una Diputación Permanente).

En Democracia rige, al menos debe regir, la Ley, pero un verdadero demócrata tiene que, dentro del respeto a la legalidad, velar por el interés de la ciudadanía, porque las «cosas» sean las más adecuadas. No parece que el mejor proceder consista, por ejemplo, en modificar al menos una cincuentena de leyes, de muy diversa índole y alcance, bajo el denominador común de la «extraordinaria y urgente necesidad». Será legal, pero en la realidad supone un comportamiento desleal con la ciudadanía.

Mientras está pasando, lo «que está pasando», la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo -pese a las limitaciones que afectan a todo el Tribunal Supremo impuestas por quien en definitiva quiere apropiarse de él y así cerrar el círculo de la omnipresencia partidista en todas las instituciones- sigue en su meritoria tarea de la interpretación de una normativa, la tributaria, que, en su a menudo oscuridad, encierra «trampas de todo tipo» para los contribuyentes grandes o pequeños, «listos o tontos».

En visita a la Sección correspondiente de la presente revista encontrará el lector/a selección de las sentencias más destacadas (no reiterativas de criterios anteriores) **con inclusión de los vínculos de acceso a los textos publicados por el CGPJ**. No incluye dicha Sección las sentencias a que seguidamente nos referiremos pues fueron difundidas por el citado CGPJ con posterioridad al cierre de la citada Sección de referencia. Veamos esas sentencias que nos parecen particularmente destacables.

✅ **Sentencia 1104/2023 de 27 Jul. 2023**. Rec. 6723/2021. ECLI: ES:TS:2023:3588 (Ponente: Toledano Cantero, Rafael)

<https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/13a1a275b2257cb2a0a8778d75e36f0d/20230908>

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«1. Determinar si, conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento



sancionador administrativo cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, aun considerando acreditada la comisión del delito, se declara prescrita la responsabilidad criminal por prescripción.

2. Aclarar, matizar, precisar o, en su caso, corregir la jurisprudencia sobre el principio non bis in idem en su vertiente procedimental a la luz de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en particular, aclarar si resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito o, por el contrario, si resulta imperativo verificar que la infracción o sanción administrativa no tiene naturaleza penal y, en su caso, la compatibilidad de la dualidad del procedimiento penal y administrativo con el principio non bis in idem conforme la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea»

RESUMEN: **Continuación de procedimiento sancionador. Prescripción responsabilidad criminal.** Non bis in idem.

✓ **Sentencia 1091/2023 de 24 Jul. 2023.** Rec.515/2022 (CLI: ES:TS:2023:3511 (Ponente: Córdoba Castroverde, María de la Esperanza)

<https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/6f758797c80dcb62a0a8778d75e36f0d/20230803>

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«Determinar si, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites»

RESUMEN: **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** Deducción en la determinación del rendimiento de la actividad económica en el IRPF de los gastos por intereses de demora de los contribuyentes personas físicas cuando los mismos derivan de la propia actividad. Interpretación de los artículos 28 de la NF 13/2013, 15.3 de la NF 11/2013, 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y 10.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los casos en que el contribuyente desarrolle una actividad económica, los intereses de demora,



sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, **tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible y, dada su naturaleza jurídica de gastos financieros, están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicables también al impuesto sobre la renta de las personas físicas.**

✓ **Sentencia 1092/2023 de 25 Jul. 2023.** Rec. 2334/2021 ECLI: ES:TS:2023:3589 (Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José).

<https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/37b92c9cbc7d4946a0a8778d75e36f0d/20230908>

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«Determinar si es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF, a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros con ocasión de su despido, cuando se cumplen el resto de los requisitos exigidos en el precepto [...]»

RESUMEN: IRPF. Retenciones. Aplicación de la reducción por rendimientos irregulares prevista en el art. 18.2 LIRPF de 2006.

1) Es posible aplicar la reducción prevista en el artículo 18.2 LIRPF a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son administradores con ocasión de su despido o cese, cuando se cumplen el resto de los requisitos exigidos en el precepto.

2) Para determinar la aplicación de la reducción, anudada a la irregularidad en la percepción del rendimiento, el art. 18.2 LIRPF exige que se trate de rendimientos íntegros no excluidos del artículo 17.2 a); que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente.

3) **Las retribuciones de los administradores, al incluirse en el art. 17.2.e) LIRPF, son aptos para el beneficio de la reducción del 40 por 100 - luego 30 por 100-** cuando se cumplan las restantes condiciones legales exigidas, lo que aquí se ha observado.

4) **La teoría del vínculo es indiferente, en este concreto asunto,** al efecto de incluir o no las retribuciones a los administradores que nos ocupan en el ámbito objetivo de la reducción de los rendimientos íntegros prevista en el art. 18.2 LIRPF.



SUMARIO
Información FISCAL
Número 25 / SEPTIEMBRE 2023

	Pág.
PRESENTACIÓN	3
SUMARIO	11



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)	13
A. Julio, 2023	13
A.1. Normas publicadas (Analizadas)	13
A.2. Normas publicadas (Reseña)	27
B. Agosto, 2023	27
Normas publicadas (Analizadas)	27



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)	30
1. Julio, 2023	30
A) CCAA Régimen Común	30
B) CCAA Régimen Foral	30
2. Agosto, 2023	33
A) CCAA Régimen Común	33
B) CCAA Régimen Foral	33



III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):	37
JULIO, 2023	37
1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)	37
2. SENTENCIAS (Reseñas)	78



IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:	83
JULIO, 2023	83



I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	83
II. SENTENCIAS (Reseñas)	107



V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):	117
JUNIO, 2023	117
Consultas vinculantes	117



VI. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES:	139
VI.I. REVISTAS	139
JULIO, 2023	139
👉 Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF	139
👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	148
👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España .	156
👉 NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid	157
VI.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES	159
👉 ENRIQUE GIMENEZ REYNA RODRÍGUEZ.....	159
👉 EDUARDO SANZ GADEA.....	160



VII. BIBLIOTECA (LIBROS-MONOGRAFÍAS)	161
LIBROS	161
«La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización»	161



VIII. CONDICIÓN HUMANA:	170
[Noticias Judiciales – extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
JULIO, 2023	170



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

JULIO-AGOSTO, 2023

A. JULIO 2023

A.1. Normas publicadas (analizadas)

→ 1.ª Orden HFP/886/2023, de 26 de julio (BOE 180/2023, 29 de julio [ORDEN])

Acceso al documento. Vínculo. [Disposición 17429 del BOE núm. 180 de 2023](#)

ASUNTO: se aprueba el modelo 721 «Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (en lo sucesivo, el MODELO)

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 30/07/2023

[ATENCIÓN: Aplicación por primera vez al MODELO correspondiente al ejercicio 2023, que se presentará entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2024]

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
Derecho Tributario. Parte General <ul style="list-style-type: none">• Obligaciones de tributarias formales. Obligaciones de información<ul style="list-style-type: none">• Obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero

→ INDICE

1. Articulado

- Artículo 1. Aprobación del MODELO
- Artículo 2. Obligados a presentar el MODELO
- Artículo 3. Contenido del MODELO
- Artículo 4. Plazo de presentación del MODELO
- Artículo 5 Condiciones y procedimiento para la presentación del MODELO»
- Artículo 6 Formato y diseño de los mensajes informáticos

2. Disposiciones finales

- Disposición final primera. 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.

- ANEXO. Contenido de la Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero, MODELO.

NOVEDADES

(Particulares extraídos de la introducción de la ORDEN)

■ **Ley 11/2021:** establece una nueva obligación informativa relativa a la tenencia de monedas virtuales situadas en el extranjero. Esta nueva obligación informativa sobre tenencia y operaciones con monedas virtuales introducida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, está recogida en la letra d) de la disposición adicional decimoctava de la citada ley.

NORMATIVA INVOCADA

Ley 58/2003. D.A. 18

Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

«d) *Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales»*

■ El desarrollo reglamentario de la nueva obligación informativa se lleva a cabo por el nuevo artículo 42 quáter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

NORMATIVA INVOCADA

Real Decreto 1065/2007 Artículo 42 quater. Obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero (RGIT)

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario, autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, o de las que se sea titular real





conforme a lo señalado en el último párrafo de este apartado, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, a 31 de diciembre de cada año.

Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, autorizados, o beneficiarios de las citadas monedas virtuales, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubieran perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

A estos efectos, se entenderá por titular real quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, respecto de las monedas virtuales a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando estos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero.

2. A los efectos de este artículo, el concepto de moneda virtual se entenderá según lo dispuesto en el artículo 1.5 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Las monedas virtuales se entenderán situadas en el extranjero cuando la persona o entidad o establecimiento permanente que las custodie proporcionando servicios para salvaguardar las claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir dichas monedas no estuviera obligado a presentar la obligación de información a que se refiere el apartado 6 de la disposición adicional decimotercera 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.

3. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:

a) El nombre y apellidos o la razón social o denominación completa y, en su caso, número de identificación fiscal del país de residencia fiscal de la persona o entidad que proporciona servicios para salvaguardar las claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir las monedas virtuales, así como su domicilio o dirección de su sitio web.

b) La identificación completa de cada tipo de moneda virtual.

c) Los saldos de cada tipo de moneda virtual a 31 de diciembre expresados en unidades de moneda virtual y su valoración en euros.



Para efectuar la valoración en euros, los sujetos obligados tomarán la cotización a 31 de diciembre que ofrezcan las principales plataformas de negociación o sitios web de seguimiento de precios o, en su defecto, proporcionarán una estimación razonable del valor de mercado en euros de la moneda virtual. A este respecto, se indicará la cotización o valor utilizado para efectuar tal valoración.

4. La información sobre saldos a 31 de diciembre deberá ser suministrada por quien tuviese la condición de titular, beneficiario, autorizado o por quien de alguna otra forma ostente poder de disposición sobre las citadas monedas virtuales o tenga la consideración de titular real a esa fecha.

El resto de las titulares, beneficiarios, autorizados, personas con poderes de disposición o titulares reales deberán indicar los saldos de las monedas virtuales en la fecha en la que dejaron de tener tal condición.

5. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de las siguientes monedas virtuales:

a) Aquellas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b) Aquellas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su denominación, valor y entidad de custodia y país o territorio en que se encuentren situadas.

c) Aquellas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su denominación, valor y entidad de custodia y país o territorio en que se encuentren situadas.

d) No existirá obligación de informar sobre ninguna moneda virtual cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 3.c) valorados en euros no superen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todas las monedas virtuales.

6. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos solo será obligatoria cuando el saldo conjunto a que se refiere el apartado 5.d) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que





determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 4 respecto de las monedas virtuales a las que el mismo se refiere.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

7. A efectos de lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren el apartado 3.a) para cada entidad y el apartado 3.c) así como el último párrafo del apartado 4 para cada moneda virtual.

A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones a que se refiere el párrafo b) del apartado 3 para cada moneda virtual.

- La ORDEN aprueba el modelo 721, «Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero», junto con los correspondientes diseños de registro a través de los cuales se normaliza la información a suministrar.

El contenido y diseños de registro de la declaración informativa figura en el anexo de la propia ORDEN que, asimismo, establece como formas de presentación del modelo de declaración la remisión de la información mediante el envío de los correspondientes mensajes informáticos, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en la Orden HAP/2194/2013,

→ ANÁLISIS.

✓ Articulado

Al respecto del MODELO se incluyen en el articulado de la ORDEN las disposiciones que se exponen a continuación.

1.- **Aprobación** (Artículo 1 ORDEN)

Se aprueba el MODELO que:

- Habrá de presentarse con periodicidad anual por los obligados a declarar,
- Remitirse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el envío de mensajes informáticos, de acuerdo con el procedimiento y con el formato y diseño previstos en los artículos 5 y 6, y con el contenido a que se refiere el anexo de la ORDEN

2.- **Obligados a la presentación** (Artículo 2 ORDEN)

Los delimitados en el apartado 1 del artículo 42 quater RGIT

3.- **Contenido** (Artículo 3 ORDEN)





Deberá ser objeto de declaración la información contenida en el anexo de la presente orden, de conformidad con lo previsto en el artículo 42 quater RGIT, en relación con las monedas virtuales situadas en el extranjero respecto de las que se tenga la obligación de declarar.

4.- **Plazo de presentación** (Artículo 4)

La presentación se realizará entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

5.- **Condiciones y procedimiento para la presentación** (Artículo 5)

1. Presentación: se efectuará mediante la presentación de los mensajes informáticos a que se refiere el artículo 1 de la propia ORDEN, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en los artículos 16 y 17 de la Orden HAP/2194/2013. No obstante, lo anterior, no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 16.2.c) ni lo establecido en el artículo 17.1.c) de la CITADA Orden

2. Presentación de declaraciones con errores: Si la declaración contuviera errores, solo se aceptarán aquellos registros para los que no exista motivo de rechazo. En este caso, el mensaje informático de respuesta contendrá las relaciones de registros aceptados y rechazados junto con la expresión del motivo por el que no hayan sido aceptados.

6. **Formato y diseño de los mensajes informáticos** (Artículo 6)

Los mensajes informáticos comprensivos de las declaraciones se ajustarán a los campos de registro en que se concrete el contenido de los mismos que figuran en el anexo de la ORDEN, y su formato y diseño serán los que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.

✓ **Disposiciones finales**

Disposición final primera. 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.

Se incluye el MODELO en la relación de declaraciones informativas a que se refiere el apartado 3 del artículo 1 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

➡ **2ª Orden HFP/887/2023**, de 26 de julio (BOE 180/2023, 29 de julio [ORDEN])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 17430 del BOE núm. 180 de 2023](#)

ASUNTO: se aprueban el modelo 172 "Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales" y el modelo 173 "Declaración informativa sobre operaciones con





monedas virtuales", y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (en lo sucesivo M-172 y M-173)

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 30/07/2023

[ATENCIÓN: aplicación por primera vez a los M-172 y M-173 que se presenten en el mes de enero de 2024, correspondientes al ejercicio 2023]

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

Derecho Tributario. Parte Especial.

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006)
 - Obligaciones de información

→ INDICE

1. Articulado

- Artículo 1. Aprobación del modelo 172, «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales»
- Artículo 2. Obligados a presentar el modelo 172, «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales»
- Artículo 3. Objeto de la información del modelo 172, «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales»
- Artículo 4. Plazo de presentación del modelo 172, «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales»
- Artículo 5. Aprobación del modelo 173, «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales»
- Artículo 6. Obligados a presentar el modelo 173, «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales»
- Artículo 7. Objeto de la información del modelo 173, «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales»
- Artículo 8. Plazo de presentación del modelo 173, «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales»
- Artículo 9. Condiciones y procedimiento para la presentación del modelo 172 y del modelo 173
- Artículo 10. Formato y diseño de los mensajes informáticos

2. Disposiciones transitorias

Disposición transitoria única. Plazo de presentación del modelo 173, «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales», del ejercicio 2023

3. Disposiciones finales





Disposición final primera. 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

4. ANEXOS

ANEXO I. Contenido de la declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales, modelo 172

ANEXO II. Contenido de la declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales, modelo 173

NOVEDADES

(Particulares extraídos de la introducción de la ORDEN)

➔ Ley 11/2021, de 9 de julio: modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas para establecer nuevas obligaciones informativas relativas a la tenencia de monedas virtuales y a las operaciones que se efectúen con aquellas, con el objeto de mejorar el control tributario de los hechos imponible que puedan derivarse de dicha tenencia u operativa. Las nuevas obligaciones informativas sobre tenencia y operaciones con monedas virtuales introducidas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, están recogidas respectivamente en los apartados 6 y 7 de la disposición adicional decimotercera de la citada ley.

NORMATIVA INVOCADA

LEY 35/2006

Disposición adicional decimotercera. Obligaciones de información

6. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad, vendrán obligadas a suministrar a la Administración Tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, información sobre la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas. Este suministro comprenderá información sobre saldos en cada moneda virtual diferente y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos.

7. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y





dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales, o intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones, o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, vendrán obligados, en los términos que reglamentariamente se establezcan, a comunicar a la Administración Tributaria las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación.

La misma obligación anterior tendrán las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

➔ El desarrollo reglamentario de las obligaciones a que se refiere la disposición adicional más arriba reproducida en sus apartados 6 y 7 se encuentra en los artículos 39 bis y 39 ter RGIT.

NORMATIVA INVOCADA	
RGIT	
<p>✓ <u>Artículo 39 bis</u> Obligación de informar sobre saldos en monedas virtuales</p> <p>1. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.</p> <p>2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio y número de identificación fiscal de las personas o entidades a quienes correspondan en algún momento del año las monedas virtuales, ya sea como titulares, autorizados o beneficiarios, y los saldos a 31 de diciembre.</p> <p>La información relativa a los saldos incluirá, para cada moneda virtual, el tipo de moneda virtual, el número de unidades de moneda virtual a 31 de diciembre y su valoración en euros.</p>	





Para efectuar la valoración en euros, los sujetos obligados tomarán la cotización a 31 de diciembre que ofrezcan las principales plataformas de negociación o sitios web de seguimiento de precios o, en su defecto, proporcionarán una estimación razonable del valor de mercado en euros de la moneda virtual a 31 de diciembre. A este respecto, se indicará la cotización o valor utilizado para efectuar tal valoración.

Asimismo, se deberá informar de los saldos a 31 de diciembre de moneda fiduciaria que, en su caso, mantengan por cuenta de terceros, respecto de los que proporcionarán los mismos datos identificativos de su titular, autorizado o beneficiario a que se refiere el primer párrafo de este apartado, así como su valoración en euros cuando la moneda sea distinta del euro.

3. En el caso de que con anterioridad a 31 de diciembre las personas o entidades a las que se refiere el apartado 1 de este artículo hubieran dejado de mantener custodiadas las monedas virtuales que correspondan a las personas o entidades a las que se refiere el apartado 2 de este artículo, la información a suministrar se referirá a la fecha en la que se hubiera producido tal circunstancia.

4. A los efectos de este artículo, los conceptos de moneda virtual y de moneda fiduciaria se entenderán según lo dispuesto en el artículo 1, apartados 5 y 6, respectivamente, de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

✓ Artículo 39 ter Obligación de informar sobre operaciones con monedas virtuales.

1. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y moneda fiduciaria o entre diferentes monedas virtuales, intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual referente a las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia de monedas virtuales, sea cual sea la contraprestación pactada, en su caso, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

No se entenderán incluidas en el párrafo anterior las personas o entidades cuya actividad se limite al asesoramiento sobre monedas virtuales, a la mera puesta en contacto de las partes interesadas en efectuar operaciones con monedas virtuales o a la simple atención de órdenes de cobro y pago en





moneda fiduciaria de las personas o entidades que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y moneda fiduciaria o entre diferentes monedas virtuales o servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, o de sus clientes.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio y número de identificación fiscal de los sujetos que efectúen las operaciones señaladas en el apartado anterior.

Respecto de cada operación, la información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá el tipo de operación, la fecha de la operación, el tipo y el número de unidades de moneda virtual adquirida, transmitida, permutada o transferida, el valor en euros por el que se efectúa la operación y, en su caso, las comisiones y gastos asociados a la operación y que vaya a percibir el sujeto obligado a proporcionar la información.

En el caso de que exista contraprestación y el sujeto obligado a proporcionar la información sea quien la satisfaga o perciba, intermedie en su percepción o entrega o tenga conocimiento de ella, se informará asimismo de si ésta consiste en moneda fiduciaria, en otra moneda o activo virtual, en bienes o servicios o en una combinación de las anteriores.

Cuando la operación no lleve aparejada contraprestación en moneda fiduciaria en su totalidad, y, por tanto, resulte necesario efectuar la valoración de la operación en euros, los sujetos obligados tomarán la cotización que ofrezcan las principales plataformas de negociación o sitios web de seguimiento de precios en la fecha en la que se haya efectuado la operación o, en su defecto, proporcionarán una estimación razonable del valor de mercado en euros de la moneda virtual en la fecha en la que se haya efectuado la operación. A este respecto, se indicará la cotización o valor utilizado para efectuar tal valoración.

3. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, vendrán también obligadas a presentar esta declaración informativa anual con la información prevista en el apartado anterior referente a las entregas de nuevas monedas virtuales que efectúen a cambio de otras monedas virtuales o de moneda fiduciaria, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

No obstante, cuando las ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales se realicen con la intermediación de alguno de los sujetos obligados a que se refiere el apartado 1 de este artículo, la declaración informativa anual deberá realizarla este último, cualquiera que sea la residencia de la persona o



entidad que realice la oferta inicial de nuevas monedas virtuales, e incluirá la identificación de ésta y la información prevista en el apartado anterior referente a todas las operaciones a las que se refiere el apartado 1 de este artículo que se efectúen, en su caso, en el marco de dicha oferta inicial, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

4. A los efectos de este artículo, los conceptos de moneda virtual y de moneda fiduciaria se entenderán según lo dispuesto en el artículo 1, apartados 5 y 6, respectivamente, de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

➔ Aprobación de los modelos necesarios para habilitar la presentación de las nuevas declaraciones informativas: se aprueban el M-172 y el M-173, junto con los correspondientes diseños de registro a través de los cuales se normaliza la información a suministrar.

➔ Contenido y diseños de registro de las declaraciones informativas: figuran en los anexos I y II de la ORDEN.

➔ Formas de presentación de las declaraciones según M172 y M-173. Remisión de la información: mediante el envío de los correspondientes mensajes informáticos, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en la Orden HAP/2194/2013.

➔ ANÁLISIS.

✓ Articulado

▶ 1. M-172. Normativa particular.

La ORDEN contiene en su articulado las disposiciones relativa al M-172 que seguidamente se exponen.

a) **Aprobación** (Artículo 1 ORDEN)

Se aprueba el M-172, que habrá de presentarse:

- con periodicidad anual por los obligados a declarar, y,
- remitirse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el envío de mensajes informáticos, de acuerdo con el procedimiento y con el formato y diseño previstos en los artículos 9 y 10, y con el contenido a que se refiere el anexo I de la ORDEN.

b) **Obligados a la presentación** (Artículo 2 ORDEN)

Los delimitados en el apartado 1 del artículo 39 bis. RGIT.

c) **Objeto de la información** (Artículo 3 ORDEN)





Deberá ser objeto de declaración la información contenida en el anexo I de la ORDEN de conformidad con lo previsto en el artículo 39 bis RGIT, en relación con las monedas virtuales respecto de las que se tenga la obligación de declarar.

d) **Plazo de presentación** (Artículo 4)

La presentación tendrá carácter anual y su plazo de presentación será el mes de enero del año siguiente al que se corresponda la información declarada.

► 2. M-173. Normativa particular.

a) **Aprobación** (Artículo 5)

Se aprueba el M-173, que habrá de presentarse con periodicidad anual por los obligados a declarar, y remitirse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el envío de mensajes informáticos, de acuerdo con el procedimiento y con el formato y diseño previstos en los artículos 9 y 10 de la propia ORDEN y con el contenido a que se refiere el anexo II de la misma.

b) **Obligados a la presentación** (Artículo 6 ORDEN)

Los delimitados en los apartados 1 y 3 del artículo 39 ter RGIT

c) **Objeto de la información** (Artículo 7 ORDEN)

Deberá ser objeto de declaración la información contenida en el anexo II de la ORDEN, de conformidad con lo previsto en el artículo 39 ter RGIT en relación con las monedas virtuales respecto de las que se tenga la obligación de declarar.

► 3. M-172 y 173. Normativa común.

a) **Plazo de presentación** (Artículo 8 ORDEN)

La presentación tendrá carácter anual y su plazo de presentación será el mes de enero del año siguiente al que se corresponda la información declarada.

b) **Condiciones y procedimiento para la presentación** (Artículo 9)

▪ b1. Presentación

Se efectuará mediante la presentación de los mensajes informáticos a que se refieren los artículos 1 y 5 de la propia ORDEN, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previstos en los artículos 16 y 17 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre. ATENCIÓN: no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 16.2.c) ni lo establecido en el artículo 17.1.c) de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

▪ b2. Errores en la declaración.

Solo se aceptarán aquellos registros para los que no exista motivo de rechazo. En este caso, el mensaje informático de respuesta contendrá las relaciones de registros aceptados y rechazados junto con la expresión del motivo por el que no hayan sido aceptados.



Si al menos uno de los registros resulta aceptado, el mensaje informático también incorporará un código seguro de verificación de dieciséis caracteres, además de la fecha y hora de presentación como justificación del suministro de los registros presentados y aceptados.

En el caso de que el registro sea rechazado se deberán realizar las correcciones necesarias y proceder a su nueva presentación.

c) **Formato y diseño de los mensajes informáticos** (Artículo 10)

Los mensajes informáticos comprensivos de las declaraciones (M-172 y M-173) se ajustarán a los campos de registro en que se concrete el contenido de los mismos que figuran en los anexos I y II, y su formato y diseño serán los que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.

✓ Disposiciones transitorias

Disposición transitoria única. Plazo de presentación de M- 173 del ejercicio 2023.

*«La primera declaración relativa a la obligación de informar sobre operaciones con monedas virtuales, a la que se refieren los artículos 5 a 8 de esta orden, **se deberá presentar en el mes de enero de 2024**, respecto de las operaciones correspondientes al ejercicio 2023 realizadas desde la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, por el que se modifican el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio; 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; el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre; el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio»*

✓ Disposiciones finales

Disposición final primera. 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





«Se incluyen el modelo 172, «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales», y el modelo 173, «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales», en la relación de declaraciones informativas a que se refiere el apartado 3 del artículo 1 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre»

A.2. Normas publicadas (Reseña)

- Orden HFP/792/2023, de 12 de julio, por la que se revisa la cuantía de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 169/2023, de 17 de julio)

[Disposición 16461 del BOE núm. 169 de 2023](#)

- Orden HFP/793/2023, de 12 de julio, por la que se revisa el importe de la indemnización por uso de vehículo particular establecida en el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio (BOE 169/2023, de 17 de julio)

[Disposición 16462 del BOE núm. 169 de 2023](#)

- Resolución de 17 de julio de 2023, de la Dirección General de Tráfico, por la que se establece el procedimiento para el pago de tasas a través de tarjetas de crédito o débito en las oficinas del Organismo Autónomo Jefatura Central de Tráfico (BOE 181/2023, de 31 de julio)

[Disposición 17517 del BOE núm. 181 de 2023](#)

B. AGOSTO, 2023

Normas publicadas (Analizadas)

- ➔ Orden HFP/999/2023, de 28 de agosto (BOE 207/2023, de 30 de agosto [Orden])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 18778 del BOE núm. 207 de 2023](#)

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

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 31 de agosto de 2023

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
<ul style="list-style-type: none"> ■ Derecho Tributario. Parte Especial <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre las Transacciones Financieras: autoliquidación





→ INDICE

1. Articulado

Artículo único «Modificación de la Orden HFP/308/2023, de 28 de marzo, por la que se modifica la Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se prueba el modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación»

2. Disposiciones Finales

Disposición final única. Entrada en vigor

NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción de la ORDEN)

→ La Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, entró en vigor el 16 de enero de 2021. Con posterioridad a la aprobación de dicho Impuesto:

- La Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo [que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco] incorporó la concertación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras a través del nuevo artículo 34 bis del Concierto, que establece la normativa aplicable, la exacción e inspección del impuesto, y que dispone en su apartado uno, que se trata de un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

- La Ley 22/2022, de 19 de octubre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre [que aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra] incorpora al Convenio el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, a través de un nuevo artículo 40 bis que establece la normativa aplicable, exacción e inspección del impuesto, configurándolo como tributo convenido cuya exacción por parte de la Hacienda Foral de Navarra se producirá aplicando las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

→ Atendiendo a los criterios de exacción establecidos en el artículo 34 bis del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el artículo 40 bis del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, la **Orden HFP/308/2023, de 28 de marzo** [por la que se modifica la Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación] aprobó un nuevo modelo de autoliquidación para el Impuesto sobre las Transacciones Financieras para incorporar la concertación y convenio del impuesto.





De acuerdo con la disposición final única de la Orden HFP/308/2023, el nuevo modelo **debería entrar en vigor el 1 de septiembre de 2023** y se aplicaría por primera vez a las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras correspondientes a los períodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de septiembre de 2023.

Circunstancias técnicas sobrevenidas aconsejan retrasar la entrada en vigor del nuevo modelo de autoliquidación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras a 1 de enero de 2024 con el objetivo de garantizar la correcta exacción del impuesto por todas las Administraciones implicadas.

→ ANÁLISIS

Se modifica la disposición final única de la Orden HFP/308/2023, de 28 de marzo, por la que se modifica la Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición final única Entrada en vigor

La presente orden entrará en vigor el 1 de enero de 2024 y se aplicará por primera vez a las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras correspondientes a los **períodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero de 2024.**

II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

Normas publicadas (Reseñas)

1. JULIO, 2023

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ ANDALUCIA

- Orden de 12 de julio de 2023, por la que se modifican los modelos 761 de Autoliquidación Semestral y 762 de Declaración Anual del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma (BOJA 139/2023, de 21 de julio)

[BOJA23-139-00031-12119-01_00287147.pdf](https://www.juntadeandalucia.es/boja/2023/139/00031-12119-01_00287147.pdf)
(juntadeandalucia.es)

→ ISLAS BALEARES

- 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 (BOIB 100/2023, de 18 de julio)

[6993.pdf](https://www.boib.gub.es/boib/2023/100/6993.pdf)

→ MADRID

- Decreto 215/2023, de 26 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el reglamento de régimen jurídico y organizativo de las reclamaciones económico-administrativas que se susciten en el ámbito de la gestión económico-financiera de la Comunidad de Madrid. (BOCM 180/2023, de 31 de julio)

[untitled \(bocm.es\)](https://www.bocm.es/contenidos/bocm/2023/180/untitled.pdf)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

- Orden Foral 29/2023, de 14 de junio, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero y se aprueba el modelo 721 "Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero (BON 146/2023, de 13 de julio)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](https://www.boletindelgobierno.navarra.es/boletindelgobierno/2023/07/14/orden-foral-29-2023)





- Orden Foral 30/2023, de 14 junio, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrollan las obligaciones de informar sobre saldos y operaciones con monedas virtuales, y se aprueban los modelos 172 "Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales" y 173 "Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales"(BON 146/2023, de 13 de julio)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Decreto Foral Legislativo 3/2023, de 21 de junio, de armonización tributaria, por el que se modifican la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales (BON 148/2023, de 17 de julio)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Decreto Foral Legislativo 4/2023, de 5 de julio, de armonización tributaria, por el que se prorroga la reducción de los tipos impositivos del impuesto sobre el valor añadido sobre determinados alimentos (BON 153/2023, de 24 de julio)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 47/2023, de 5 de julio, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se aprueba el modelo 604 "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación". (BON 155/2023, de 27 de julio)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

■ VIZCAYA

- Decreto Foral 78/2023, de 4 de julio, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se introducen modificaciones en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB 132/2023, de 10 de julio)

[I-806_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 274/2023, de 3 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, de modificación de la Orden Foral 1482/2020, de 9 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas del software garante y la declaración de alta en el registro de software garante, de la Orden Foral 1578/2021, de 24 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza del libro





registro de operaciones económicas de las personas físicas a través de la sede electrónica de la Diputación Foral y de la Orden Foral 1582/2021, de 24 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza del libro registro de operaciones económicas de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a través de la sede electrónica de la Diputación Foral, con excepción del capítulo de movimientos contables. (BOB 134/2023, de 12 de julio)

[I-815 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 279/2023, de 4 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia no podrá poner notificaciones tributarias a su disposición en la sede electrónica de ésta última. (BOB 137/2023, de 17 de julio)

[I-823 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 287/2023, de 11 de julio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, no incluidos en la Orden Foral 954/2022, de 23 de diciembre. (BOB 140/2023, de 20 de julio)

[I-883 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 301/2023, de 21 de julio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el Modelo 05 «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción de la base imponible». (BOB 143/2023, de 26 de julio)

[I-960 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 303/2023, de 21 de julio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 03. Reconocimiento del derecho al tipo del IVA del 4% en las operaciones relativas a vehículos destinados al transporte de personas con discapacidad en sillas de ruedas o con movilidad reducida. (BOB 143/2023, de 26 de julio)

[I-959 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

■ GIPUZKOA

- Orden Foral 309/2023, de 13 de julio, por la que se modifica la Orden Foral 679/2014, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los





profesionales y otros obligados tributarios y el modelo de tarjeta acreditativa del número de identificación fiscal. (BOG 139/2023, de 18 de julio)

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

2. AGOSTO, 2023

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ GALICIA

- Orden de 14 de agosto de 2023 por la que se modifica la Orden de 15 de marzo de 2016, reguladora de aplazamientos y fraccionamientos de pago de deudas que correspondan a ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Galicia (DOG 161/2023. De 25 de agosto)

[Orden DOG Viernes, 25 de agosto de 2023 \(xunta.gal\)](https://xunta.gal)

→ ISLAS BALEARES

- Resolución de 2 de agosto de 2023 de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, del Consejero de Economía, Hacienda e Innovación, por la que se aprueba el formato del modelo 593 de declaración liquidación del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. (BOIB 109/2023, de 5 de agosto)

[7453.pdf](#)

→ LA RIOJA

- Orden HGS/5/2023, de 8 de agosto, por la que se eleva a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías para el aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas de derecho público cuya gestión recaudatoria corresponda a la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de La Rioja (BOLR 163/2023, de 10 de agosto)

[Anuncio del boletín oficial de La Rioja](#)

→ VALENCIA

- Decreto Ley 10/2023, de 10 de agosto, del Consell, por el que se reduce temporalmente el importe de las tasas propias y precios públicos de la Generalitat. (DOGV 9661 2023, 14 de agosto)

[2023 8873.pdf \(gva.es\)](https://gva.es)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

■ ÁLAVA





- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2023, del Consejo de Gobierno de 1 de agosto. Aprobar la modificación del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales (BOTH A 92/2023, de 7 de agosto)

[2023_092_02435_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2023, del Consejo de Gobierno de 1 de agosto. Aprobar la modificación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2023, de 14 de febrero (BOTH A 92/2023, de 7 de agosto).

[2023_092_02411_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2023, del Consejo de Gobierno de 1 de agosto. Aprobar el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos (BOTH A 92/2023, de 7 de agosto).

[2023_092_02412_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2023, del Consejo de Gobierno de 1 de agosto. Aprobar la regulación del Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables (BOTH A 92/2023, de 7 de agosto)

[2023_092_02409_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2023, del Consejo de Gobierno de 1 de agosto. Aprobar la modificación de la Norma Foral 27/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (BOTH A 92/2023, de 7 de agosto)

[2023_092_02413_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Foral 38/2023, del Consejo de Gobierno de 1 de agosto. Aprobar la modificación del Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Álava aprobado por Decreto Foral 48/1994, de 10 de mayo. (BOTH A 92/2023, de 7 de agosto)

[2023_092_02410_C.pdf \(araba.eus\)](#)

■ VIZCAYA

- Decreto Foral Normativo 3/2023, de 26 de julio, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB 148/2023, 3 de agosto)

[I-968_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

■ GIPUZKOA

- Decreto Foral 39/2023, de 26 de julio, por el que se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales,





aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre. (BOG 148/2023, de 2 de agosto)

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

- Decreto Foral 40/2023, de 26 de julio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para 2023 en el ámbito de los fines de interés general. (BOG 148/2023, de 2 de agosto)

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

- Decreto Foral Normativo 3/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)

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

- Decreto Foral Normativo 4/2023, de 26 de julio, de Impuestos Especiales. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)

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

- Decreto Foral Normativo 5/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)

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

- Decreto Foral Normativo 6/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre determinados servicios digitales. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)

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

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2023, del Consejo de Gobierno de 1 de agosto. Aprobar la modificación de la Norma Foral 27/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)

[2023_092_02413_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Foral Normativo 8/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)

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

- Decreto Foral Normativo 9/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)

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

- Decreto Foral Normativo 10/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)

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





- Decreto Foral Normativo 11/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
- Decreto Foral Normativo 12/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
- Decreto Foral Normativo 13/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre actividades de juego. (BOG 151/2023, de 7 de agosto)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
- Orden Foral 357/2023, de 6 de agosto, por la que se modifica la Orden Foral 521/2020, de 23 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones técnicas y funcionales del software TicketBAI y la declaración de alta en el Registro de Software TicketBAI. (BOG 160/2023, de 21 de agosto)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)



III. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO
TRIBUTARIO

TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

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

JULIO, 2023

➔ 1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 909/2023 [04.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6486/2021).

Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2964/2023 - ECLI:ES:TS: 2023:2964]

RESUMEN

La prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el art. 213.3 de la LGT, no resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, sin entrar a examinar los motivos de fondo de la impugnación, desestima un recurso previo por considerar ajustada a Derecho la decisión del Tribunal Económico-Administrativo de inadmitirlo por extemporáneo.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e4d0c49836e5e7cba0a8778d75e36f0d/20230713>

➔ **Interposición del recurso de casación**

Recurso interpuesto por la entidad mercantil MOR 2001, S.L., representada por procurador de los tribunales, bajo dirección letrada. Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia.

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





→ Resolución recurrida en casación

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 6 de abril de 2021, que estimó el recurso de apelación núm. 4/2021, contra sentencia dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, de fecha 12 de noviembre de 2020, en el procedimiento ordinario núm. 5/2020, en el que se impugna la resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 2 de diciembre de 2019, que declaró inadmisibles las solicitudes de nulidad de pleno derecho planteada contra la liquidación y sanción derivadas de Acta de Disconformidad por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003 y 2004.

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

Determinar si la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el artículo 213.3 de la Ley General Tributaria resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, sin entrar a examinar los motivos de fondo de la impugnación, desestimó un recurso previo por considerar ajustada a Derecho la decisión del Tribunal Económico-Administrativo de inadmitirlo por extemporáneo.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** el artículo 213.3 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:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación núm. 6486/2021, interpuesto por la entidad mercantil MO 2001, S.L., representada por procurador de los tribunales, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 6 de abril de 2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso de apelación núm. 4/2021, contra sentencia dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, de fecha 12 de noviembre de 2020, en el procedimiento ordinario núm. 5/2020, en el que se impugna la resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 2 de diciembre de 2019, que declaró inadmisibles las solicitudes de nulidad de pleno derecho planteada contra la liquidación y sanción derivadas de Acta de Disconformidad por el concepto

* 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 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003 y 2004, sentencia cuya confirmación procede.

FUNDAMENTO DE DERECHO

QUINTO. **Fijación de doctrina y proyección al caso concreto.**

Dicho lo anterior debe interpretarse el art. 213.3 de la LGT en el sentido de que la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el citado artículo no resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, sin entrar a examinar los motivos de fondo de la impugnación, desestimó un recurso previo por considerar ajustada a Derecho la decisión del Tribunal Económico-Administrativo de inadmitirlo por extemporáneo.

En el presente caso habiendo inadmitido la solicitud de la acción de nulidad en base al art. 217.1.f) de la LGT, mediante resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, de fecha 2 de diciembre de 2019, al entender aplicable el artículo 213.3 de la LGT, sin que dicho precepto establezca prohibición alguna respecto a las sentencias judiciales firmes que sin entrar sobre el fondo y resolver los motivos de impugnación, se limita a declarar la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto ante el TEAC, tal y como este había declarado.

👉 LGT. 2ª SENTENCIA 1004/2023 [14/07/2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7409/2021)

Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3574/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3574]

RESUMEN

Los hechos declarados probados en una sentencia penal no vinculan a los Tribunales del orden contencioso-administrativo cuando el proceso penal y el proceso contencioso-administrativo tengan por objeto diferentes periodos impositivos sobre el mismo o diferentes conceptos tributarios. Sin embargo, en la medida en que, como ocurre en este caso, tales hechos probados afecten a los conceptos y periodos controvertidos en el proceso contencioso-administrativo, cuando el juez contencioso-administrativo llegue a una distinta apreciación sobre los hechos habrá de exponer las razones por las que, a su juicio, no exista contradicción entre ambos pronunciamientos.

* 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»





<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/80ee4ec1ba073aa3a0a8778d75e36f0d/20230804>

→ **Interposición del recurso de casación**

Recurso interpuesto por DMS, representado por procurador de los Tribunales y bajo dirección letrada.

→ **Resolución recurrida en casación**

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña núm. 1833/2021 de 27 de abril, que desestimó el recurso núm. 564/2018, interpuesto por la representación procesal de DMS contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 18 de septiembre de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa presentada por aquél contra liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), ejercicio 2005, cuantía 378.710,91 euros; y contra sanción, cuantía 322.972,85 euros.

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

Determinar si los hechos probados declarados en una sentencia penal vinculan a la Administración tributaria o a los Tribunales del orden contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que el proceso penal y el procedimiento administrativo o el proceso contencioso-administrativo tienen por objeto diferentes conceptos y/ o periodos impositivos y los hechos probados declarados en la sentencia penal se extienden más allá del objeto del proceso penal, afectando a los conceptos y periodos controvertidos en el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso-administrativo.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 180.1 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo; el artículo 10 de la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial y el artículo 4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en relación con los artículos 9.3 y 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.

→ FALLO:

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

2.- Estimar el recurso de casación 7409/2021 interpuesto por la representación procesal de DMS contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

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





Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 1833/2021 de 27 de abril, recurso núm. 564/2018, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 564/2018, interpuesto por la representación procesal de DMS contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2018, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005 y la sanción, por el mismo concepto

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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

Los hechos declarados probados en una sentencia penal no vinculan a los Tribunales del orden contencioso administrativo cuando el proceso penal y el proceso contencioso-administrativo tengan por objeto diferentes periodos impositivos sobre el mismo o diferentes conceptos tributarios.

Sin embargo, en la medida en que, como ocurre en este caso, tales hechos probados afecten a los conceptos y periodos controvertidos en el proceso contencioso-administrativo, cuando el juez contencioso-administrativo llegue a una distinta apreciación sobre los hechos habrá de exponer las razones por las que, a su juicio, no exista contradicción entre ambos pronunciamientos.

Acabamos de concluir que, sobre los jueces de la Sala de Barcelona recaía la carga de motivar la inexistencia de contradicción con relación al mismo dato fáctico objetivo que, en torno a la residencia del contribuyente, fue apreciado por el orden penal en sentencia firme. Sin embargo, la sentencia impugnada no sigue esta doctrina pues, pese a reconocer que la jurisdicción penal declaró probada la residencia del recurrente en Suiza en 2005, hecho que afectaba a la actuación tributaria impugnada, tras valorar la prueba llega a la conclusión contraria, declarando que la residencia del recurrente se encontraba en España en 2005, sin razonamiento o justificación alguna sobre la inexistencia de contradicción.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada.

A tenor de todo lo expuesto y de la previsión del artículo 5 Dos. de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, "BOE" núm. 136, de 07/06, en cuya virtud, "[p]ara la determinación de la residencia habitual se estará a los

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





criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en la medida que, a los efectos del IRPF del Sr. DMS, la sentencia firme de 26 de mayo de 2021, rec. núm. 678/2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, apreció que su residencia se encontraba en Suiza en el año 2005, procede declarar la misma circunstancia fáctica a los efectos del IP del recurrente con relación al mismo ejercicio 2005.

Consecuentemente, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 564/2018, interpuesto por la representación procesal de DMS contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2018, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005 y la sanción, por el mismo concepto. NOVENO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

👉 LGT.3ª SENTENCIA 1013/2023 [17.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6371/2021)

Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3313/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3313]

RESUMEN

Legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas. El legatario de parte alícuota cuenta con un interés legítimo y está legitimado, al amparo del artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 39.1 de la misma norma, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo interpuesto por el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste. Desestimación.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9eb19751e2ffaeaaa0a8778d75e36f0d/20230728>

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por doña T, representada por procuradora de los Tribunales y bajo dirección letrada. Comparecen como partes recurridas la Administración General

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





del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y doña V, representada por procuradora y asistida de letrado.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia dictada, el 26 de mayo de 2021, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 704/2018, promovido por doña V frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de febrero de 2018, por la que se inadmitió su personación en la reclamación planteada por su difunto padre contra la liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010.

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

Determinar si los legatarios de parte alícuota cuentan con un interés legítimo y, por consiguiente, están legitimados, al amparo del artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 39.1 de la misma norma, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo suscitado originariamente por el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste, cuando ya se han personado los herederos que han aceptado pura y simplemente la herencia y la deuda tributaria controvertida en dicho procedimiento se encuentra abonada.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 39.1 y 232.3 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.- No haber lugar al recurso de casación núm. 6371/2021, interpuesto por la representación procesal de doña T contra la sentencia dictada, el 26 de mayo de 2021, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 704/2018.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

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

El objeto del litigio en la instancia se contraía a determinar si la legataria de parte alícuota contaba con un interés legítimo, ex artículo 232.3 LGT, para comparecer en la reclamación económico-administrativa en la que se discutía la procedencia a

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





Derecho de una deuda tributaria del causante.

El concepto de interés legítimo ha sido objeto de una abundante y consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en la que, en síntesis, se enfatiza que la resolución impugnada y respecto de la que se aduce el interés legítimo, ha de repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de dicho interesado, sea directa o indirectamente, pero siempre de manera real o actual, otorgando potencialmente una ventaja o eliminando, también potencialmente, un gravamen. De ahí que el interés debe ser real, actual y cierto, y no meramente hipotético o incierto [vid., por todas, la sentencia de 23 de marzo de 2021 (rec. 5855/2019, ECLI:ES:TS:2021:1143)].

El presente caso requiere interpretar el sentido de dicha noción de interés legítimo previsto en el artículo 232.3 de la LGT en relación con la figura de legatario de parte alícuota que, conforme el artículo 39.1, párrafo 2º de la LGT, sucede al causante en sus obligaciones tributarias en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos y adquiere, como tal sucesor, la condición de obligado tributario al amparo del artículo 35.2.j) de la LGT.

Del artículo 39.1 LGT no se puede deducir otra cosa que la condición de obligado tributario que corresponde al legatario de parte alícuota, como es su caso, y que por más que la deuda hubiera sido pagada por el causante, lo cierto es que también interpuso la reclamación económico administrativa en que ha intentado personarse como interesada, de forma que la eventualidad de que la reclamación sea estimada en el fondo -como en efecto ha ocurrido- determine, por tanto, un incremento del caudal hereditario que afecta al monto de la parte alícuota a la que tiene derecho, es decir, un interés legítimo. Por otra parte, no deja de concurrir el supuesto del artículo 39.1 párrafo 2 de la LGT, aunque la deuda se haya pagado, ya que lo ha sido por una obligación tributaria del causante, que está sometida a controversia en el momento que pretende personarse en la reclamación económico-administrativa.

Procede fijar como doctrina jurisprudencial que el legatario de parte alícuota cuenta con un interés legítimo y, por consiguiente, está legitimado, al amparo del artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 39.1 de la misma norma, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo interpuesto por el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste.

En consecuencia, procede desestimar el 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»





👉 LGT.4ª SENTENCIA 1022/2023 [18.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6669/2021)

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3311/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3311]

RESUMEN

Responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT. Prescripción. Interpretación del artículo 68.7 LGT, en su versión primitiva. Relación con el art. 68.1, apartados a) y b) y estos, a su vez, con el art. 66, a) y b) LGT.1.- El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios no puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal -o al responsable anterior-, salvo en los casos en que la interrupción -para exigir el pago- se dirija a quien ya ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad (art. 68.7, en relación con el art. 68.1.a) y b) LGT; y estos, a su vez, dependientes del art. 66, a y b LGT).

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a64334d09bb1e4cfa0a8778d75e36f0d/20230728>

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por interpuesto por el Abogado del Estado, en la nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO. Ha comparecido como parte recurrida procurador en nombre y representación de DOÑA G.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia de 30 de junio de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar el recurso contencioso administrativo nº 1084/2020, interpuesto por el Procurador contra resolución del TEARV de 23-06-2020, en reclamación NUM000, la que se estima contraria a derecho, y en consecuencia, se anula; con expresa imposición de las costas a la Administración [...]".

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

Determinar si el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad.

→ FALLO:

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





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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 30 de junio de 2021, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 1084/2020.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

SEXTO.- Jurisprudencia que, por su interés casacional objetivo, se establece.

La respuesta que ofrece el Tribunal Supremo a la cuestión debatida, condensada en el auto de admisión, consistente en "[...] determinar si el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad [...]" es la siguiente:

1.- El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios no puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, salvo en aquellos casos en que la interrupción -es de reiterar, conforme al propio auto, de la facultad para exigir el pago- se dirija a quien previamente ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad (art. 68.7, en relación con el art. 68.1.a) y b) LGT; y estos, a su vez, dependientes del art. 66, a) y b) LGT).

2.- El art. 68.7, conectado con el apartado 1, a) y b) LGT debe interpretarse en el sentido de que hay una correlación, a tenor del precepto, entre la facultad para declarar la derivación de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable -acciones distintas y sucesivas-, porque los hechos interruptivos, según la ley, son diferencias en uno y otro caso, de suerte que el carácter interruptivo de actuaciones recaudatorias solo es apto y eficaz para la exigencia del cobro al responsable de una deuda ya derivada.

* 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 LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 IRPF.1ª SENTENCIA 1078/2023 [24.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 1496/2022)

Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 3512/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3512]

RESUMEN

IRPF. Delimitación de las potestades de calificación (artículo 13 de la Ley General Tributaria) y de los procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 de la Ley General Tributaria). Desestimación.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a6edbca522c47a71a0a8778d75e36f0d/20230803>

→ Interposición del recurso de casación

Recurso promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado. Comparece como parte recurrida JA Ángel, representada por procurador de los Tribunales bajo la dirección letrada.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia dictada el 18 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 599/2018 promovido por don JA en calidad de sucesor de don JE. La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos: "CUARTO.- Este Tribunal no puede sino acoger la pretensión deducida en el actual proceso, de manera análoga a lo resuelto en las sentencias anteriormente mencionadas; ello no sólo en aplicación del principio de unidad de doctrina, como manifestación, a su vez, de los de igualdad y seguridad jurídica reconocidos respectivamente en los artículos 14 y 9.1 de la Constitución, sino, y sobre todo, porque ahora se trata de enjuiciar el mismo negocio jurídico de las operaciones societarias que ha dado lugar a las distintas liquidaciones impugnadas en los respectivos procesos; compartiéndose ahora, por lo demás, los fundamentos jurídicos contenidos en las referidas sentencias"

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

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





Determinar si la Administración tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede directamente recalificar como una reducción de capital con devolución de aportaciones a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 1496/2022, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 18 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 599/2018 promovido por don JA, en calidad de sucesor de don JE.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

SEXTO. - El juicio de la Sala.

El presente litigio no representa una cuestión enteramente novedosa puesto que esta Sala ya se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre las figuras hoy controvertidas, tanto en interpretación de los preceptos de la Ley General Tributaria de 1963, en sus diversas redacciones temporales, como en relación con la regulación actual de la calificación (artículo 13 LGT), el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 LGT) y la simulación (artículo 16 LGT).

La sentencia de 30 de mayo de 2011 (rec. 1061/2007, ECLI:ES:TS:2011:4147) constituye una muestra significativa de lo anterior en la que es posible encontrar una exposición detallada de la evolución normativa y jurisprudencial recaída en relación con las citadas categorías jurídicas antielusivas y en la que, además, se advertía explícitamente sobre las dificultades prácticas existentes de deslinde y el riesgo de confusión entre las mismas.

* 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»





Entre los pronunciamientos más recientes, en los que se abordaba la exégesis de los actuales preceptos de la LGT, podemos citar las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. 1429/2018, ECLI:ES:TS:2020:2257 y rec. 1433/2018, ECLI:ES:TS:2020:2251) y de 22 de julio de 2020 (rec. 1432/2018, ECLI:ES:TS:2020:2721).

En ellas se formulan, a los efectos que ahora interesan, dos pautas aplicativas que conviene recordar en este momento.

En primer lugar, que las diferentes instituciones antielusivas -calificación, simulación y conflicto en la aplicación de la norma- no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de la Administración Pública de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. Es decir, no son intercambiables. Esta idea ha sido reiterada recientemente en las sentencias de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077) y de 11 de julio de 2022 (rec. 7626/2020, ECLI:ES:TS:2022:2851).

En segundo lugar, que la Administración tributaria, como intérprete del ordenamiento tributario:

"[...] habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria.

Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria, si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.

Y la cláusula antielusión de cierre (el artículo 15 de la Ley General Tributaria) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes. [...]"

En la STS de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. 5730/2021) hemos reafirmado esta doctrina jurisprudencial que, por otra parte, invoca precisamente en su favor el propio escrito de interposición del representante de la Administración del Estado. Ahora bien, no existiendo en apariencia controversia sobre el sentido de la doctrina jurisprudencial establecida, el examen de la misma en contraste con los hechos del presente litigio, antes reseñados, demuestra que, evidentemente, la Administración no se ha limitado a una calificación, o recalificación del negocio jurídico, sino 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»





ha tomado en consideración un conjunto de negocios jurídicos y actos jurídicos, a los que atribuye una finalidad de reducción de capital con amortización de acciones y devolución de aportaciones a los socios. En el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, del hecho imponible, que se caracteriza por limitarse a determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado, y en su caso realizar la calificación que se entiende adecuada. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (socio transmitente y sociedad adquirente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular la compra de las acciones, y en la que se conecta ese negocio jurídico con la posterior amortización de acciones y reducción del capital social. La propia argumentación del escrito de interposición trae a colación una serie de indicios que hemos reseñado al resumir el escrito de interposición, indicios que, contrariamente a lo sostenido por el defensor de la Administración, ponen de manifiesto la concurrencia de las circunstancias que caracterizan al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a tenor del art. 15 LGT. Así, se menciona que el precio de compra de las acciones es muy elevado respecto al nominal, que la reducción de capital no se corresponde con las finalidades que a la misma señala el art. 163.1 (*sic*) del TRLSC, aunque más bien parece afirmarse que no se identifican ninguna de las demás finalidades previstas en la norma (restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto, la constitución o incremento de reserva legal o de reservas voluntarias) diferentes de la devolución del valor de las aportaciones, que es la que considera subyacente la Administración (art. 317 TRLSC).

Esta argumentación muestra que la propia Administración estatal tributaria, aquí recurrente, atribuye al negocio jurídico de transmisión de acciones, puesto en relación con otras actuaciones previas y posteriores, una finalidad notoriamente artificiosa o impropia del resultado obtenido (art. 15.1.a LGT), y que de su utilización no se desprenden efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal (art. 15.1.b LGT). Se trata, cabalmente, de las características que el art. 15 LGT atribuye al supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y ponen de manifiesto que la Administración no se ha limitado a la mera calificación jurídica, pues se considera que se ha evitado la realización del hecho imponible integrante de la obtención de rendimientos del capital mobiliario, mediante un negocio jurídico de compraventa, en la que se ha integrado en el precio de compra una parte

* 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»





importante de reservas voluntarias acumuladas, obteniendo así un resultado análogo al de su distribución mediante dividendos, todo lo cual integraría el hecho imponible propio de rendimientos del capital mobiliario, que se ha tratado de eludir mediante la utilización de la figura de la transmisión de un elemento patrimonial, con el tratamiento fiscal de ganancias patrimoniales, y la consiguiente reducción de la factura fiscal. Por tanto la Administración ha operado bajo la apariencia de una operación de calificación frente a un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sin seguir el procedimiento que para este tipo de situaciones previene el art. 15 LGT que previene que " para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley", informe preceptivo y vinculante que no se ha recabado, infringiendo un trámite sustancial del procedimiento que conlleva la infracción total y absoluta del mismo que conlleva la nulidad del actos que puso término al mismo (art. 217.1 e, LGT).

En conclusión, la sentencia recurrida no ha infringido el art. 13 LGT, ni el art. 33.3. LRIPF, ni la jurisprudencia que se invoca como infringida, antes bien, la aplica correctamente, por lo que procede reiterar la doctrina contenida en las SSTs de 2 y 22 de julio de 2020, así como la de 23 de febrero de 2023 que las reitera, y a la que ahora hemos de remitirnos, en las que hemos declarado que "[...] las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto [...]".

La aplicación de esta doctrina determina que haya de ser rechazado el recurso de casación.

SÉPTIMO. - Las costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

👉 IRPF. 2ª SENTENCIA 1046/2023 [19.07.203]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8401/2021)

Ponente: Rafael Toledano Cantero

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





[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3436/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3436]

RESUMEN

Ejercicios 2011 a 2014. Interpretación de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse únicamente respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción, y no a la totalidad de las cotizaciones efectuadas. Estimación.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/ac6acc80156ec976a0a8778d75e36f0d/20230802>

→ Interposición del recurso de casación

Recurso promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado. Comparece como parte recurrida don AM, representado por procuradora de los Tribunales.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia núm. 225, de 20 de septiembre de 2021, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, estimatoria parcial del recurso contencioso-administrativo núm. 303/2019, formulado por don AM frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha ["TEARCM"], de 13 de marzo de 2019, dictada en el procedimiento núm. 13-00693-2016, instado contra el acuerdo de la Agencia Española de Administración Tributaria ["AEAT"], desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2011 a 2014, ambos incluidos.

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

Determinar si, a la vista de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con relación a los artículos 14y31 de la Constitución Española, la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse a la totalidad de las cotizaciones efectuadas o, por el contrario, únicamente respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción.

→ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28

* 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 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con los artículos 14 y 31 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.

→ FALLO:

1.- Fijar el criterio interpretativo por remisión a la STS de 28 de junio de 2021, recurso de casación 152/2020, **fundamento jurídico tercero** (?)

2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 8401/2021, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 225, dictada el 20 de septiembre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 303/2019. Casar y anular la sentencia recurrida.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la sala de instancia con el número 303/2019, interpuesto por la representación procesal de don Ambrosio frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 13 de marzo de 2019, dictada en el procedimiento núm. 13-00693-2016, instado contra el acuerdo de la Agencia Española de Administración Tributaria, desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 a 2014, ambos incluidos.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

QUINTO. - **Resolución de las pretensiones.**

Procede, reiterando la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 24 de junio de 2021, cit., casar la sentencia recurrida, pues resuelve en oposición a la jurisprudencia, con infracción por aplicación indebida del apartado 3 de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al reconocer el derecho a la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación de las aportaciones a la Mutualidad de Previsión correspondientes a un periodo en el que sí pudieron ser objeto de minoración o reducción respecto a la base imponible del impuesto. En este caso, la sentencia recurrida resuelve la ausencia de prueba del importe de la minoración de las aportaciones en la base imponible en el periodo entre 1 de enero de 1979 a 31 de diciembre de 1991 como si se tratara de una cuestión de carga de la prueba, considerando que, respecto a las aportaciones posteriores a 1 de enero de 1979,

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





cuando no se pueda acreditar la cuantía de la deducción de las aportaciones efectuadas, se procederá conforme al apartado 3 de la DT 2ª LIRP, esto es, reconoce el derecho a la rectificación de las autoliquidaciones de IRPF de los ejercicios de 2001, 2014, 2015 y 2016, y respecto a esas aportaciones efectuadas entre el 1 de enero de 1979 al 31 de diciembre de 1991 también con la reducción del 25%. Pero la condición para que se produzca la aplicación de los apartados 2 y 3 de la DT 2 LIRPF es que las aportaciones no hubieran podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, y en cuanto a las realizadas entre el 1 de enero de 1979 y 31 de diciembre de 1979, sí pudieran ser objeto de reducción, conforme se ha razonado anteriormente, por lo que no se produce doble imposición, y no corresponde la aplicación de la DT 2 en su apartado 3.

Consiguientemente, el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado.



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. 1ª SENTENCIA 1016/2023 [1707.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4128/2021)

Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 3310/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3310]

RESUMEN

Impuesto sobre sociedades, ejercicio 2011. Interpretación del artículo 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Determinación de los gastos de dirección y generales de administración que pueden imputarse a un establecimiento permanente situado en un país tercero. Para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se podrán imputar proporcionalmente a dicho establecimiento los gastos de dirección y generales de administración realizados para alcanzar los fines del establecimiento permanente, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otro lugar.

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





<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/c3f8dac9fb676c94a0a8778d75e36f0d/20230728>

→ **Interposición del recurso de casación**

Recurso interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO. Ha comparecido como parte recurrida procurador en representación de la mercantil CEP.

→ **Resolución recurrida en casación**

Sentencia pronunciada el 2 de marzo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por CEP frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de octubre de 2017, relativa al impuesto sobre sociedades (régimen de declaración consolidada), ejercicio 2011.

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

"FALLAMOS: Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por CEP y en su nombre y representación por Procurador, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de octubre de 2017, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, con imposición de costas a la demandada".

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

Determinar si, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 TRLIS, es procedente la aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales a tal establecimiento.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 marzo 2004). Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

→ FALLO:

* 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. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 2 de marzo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1135/2017.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un establecimiento permanente situado en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se podrán imputar proporcionalmente a dicho establecimiento los gastos de dirección y generales de administración realizados para alcanzar los fines del establecimiento permanente, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otro lugar.

👉 IS. 2ª SENTENCIA 1096/2023 [25.07.32023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6934/2020)

Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3516/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3516]

RESUMEN

Cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción,

* 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»





deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/04f35ffd0240c93aa0a8778d75e36f0d/20230803>

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por NC, S.L., representado por procurador de los Tribunales y bajo la dirección letrada. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 2020, que desestimó el recurso núm. 626/2016, interpuesto por la representación procesal de Nova Carreres, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 8 de septiembre de 2016, desestimatoria de su reclamación relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicios 2008 y 2009.

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

Determinar, a la vista de la sentencia de esta Sala Tercera de 5 de octubre de 2012 (RC 259/2010), si en el supuesto de "deudas inexistentes" registradas contablemente, la imputación temporal de la renta ha de verificarse -de conformidad con el apartado 4 del artículo 134 del TRLIS- respecto del ejercicio del registro contable o bien resulta de aplicación, en todo caso, la regla del apartado 5 de dicho precepto, de tal manera que pese a la prueba contable no controvertida, la renta deba imputarse al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, exigiendo para eludir dicho criterio temporal que sea, en su caso, el contribuyente quien aporte pruebas sobre el origen temporal de la renta a regularizar.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 134, apartados 4 y 5, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

→ FALLO:

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

2.- Estimar el recurso de casación 6934/2020 interpuesto por la representación procesal de NC, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo

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





de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 2020, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 626/2016), interpuesto por la representación procesal de NC, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de septiembre de 2016, resolución que anulamos, así como aquellos actos de los que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 a 2010.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

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

Cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos.

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

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de NC S.L. anulamos la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de septiembre de 2016, así como aquellos actos de los que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 a 2010.

QUINTO. -

Los casos comparados se refieren al supuesto de "deudas inexistentes" o "pasivo ficticio", coincidiendo las sentencias comparadas en que la contabilidad reflejaba deudas inexistentes.

La discrepancia surge, sin embargo, a la hora de dar o no validez a los libros de contabilidad, no a efectos de la presunción de la generación de la renta, sino para la prueba del origen de la deuda y su imputación a un periodo anterior prescrito.

En contra del criterio de la Inspección y que viene a confirmar la Sala, aunque con un argumento que no se correspondía con lo debatido, hay que reconocer que la Ley no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta bien en un periodo anterior prescrito, bien a otro más moderno, aun cuando no estuviere prescrito, por lo que resulta válido cualquier medio de prueba admitido en 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»





incluidos los libros de contabilidad, a la hora de fijar el momento en que se generó la renta así como el periodo impositivo al que resulte imputable.

Por tanto, la justificación dada para excluir la documentación contable, relativa a que los libros de los empresarios no reflejan la imagen fiel de la entidad, puede tener sentido a la hora de determinar si una deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental."

Por tanto, el Tribunal Supremo, en la sentencia referida dio carta de naturaleza - como prueba suficiente- a la propia contabilidad, sin que esta sentencia de 5 de octubre de 2012, en particular, los párrafos que hemos enfatizado mediante subrayado, puedan avalar la lectura que de la misma obtiene la sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida, para la que "[l]o que el sujeto pasivo debe probar es que la renta ocultada corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, y lo puede hacer, con datos que resulten de la propia contabilidad, aunque esta no refleje la imagen fiel de la entidad, o con datos extracontables, pero en ningún caso se afirma en la repetida sentencia, que el registro de deudas inexistentes, por sí mismo, suponga la generación de la renta ocultada."

Cabe citar también la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 (recurso de casación 2346/2015, ECLI:ES:TS:2017:269), en la que, sobre la base de la anterior doctrina jurisprudencial, apreciamos "la prescripción alegada, pues reflejado el pasivo fáctico en la contabilidad de 2004, no podía imputarse la renta presunta a los ejercicios posteriores, sino en el ejercicio en que se produjo."

8.- Finalmente, debe resaltarse, una vez más, que la suficiencia de la prueba del registro contable deriva de la propia existencia de la presunción.

Si la regularización se ha establecido sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un determinado ejercicio no prescrito (2008 y 2009), el registro contable debe servir también para demostrar la inexistencia de la deuda en un ejercicio prescrito (2007). Dicho de otra forma, la presunción legal no puede operar a geometría variable, de modo que su anverso y el reverso debe proyectarse por igual respecto de la Administración y del contribuyente.

Ante la eventualidad de que ese reflejo contable, año tras año, pueda facilitar el refugio de deudas inexistentes en periodos prescritos, lo cierto es que también comporta una mayor exhibición a los efectos de posibilitar la regularización administrativa de un tributo, en el que, como oportunamente advierte la parte

* 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»





recurrente, la base imponible se calcula precisamente a partir del resultado contable, en el método de estimación directa (art. 10 TRLIS y art 10 LIS).



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 IVA. SENTENCIA 1103/2023 [26.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8620/2021)

Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3509/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3509]

RESUMEN

Sanción del art. 170.Dos, 4ª de la Ley del IVA.1) Un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la infracción -en este caso la del artículo 170.Dos. 4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-. Es posible anular la sanción e inaplicar la norma legal que la determina, cuando el tribunal competente aprecie en la ley nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho UE, infracción que concurre en el artículo 171.Uno.4º LIVA, que impone una sanción en un porcentaje fijo del 10 por 100 de la cuota dejada de consignar, sin posibilidad de valorar las circunstancias concurrentes, en una conducta omisiva en que no se ocasiona tal perjuicio a la Hacienda pública y es ajena a toda idea de fraude fiscal.2) Si bien impera, como regla general, la obligación de plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión -art. 267 TFUE-, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, la propia doctrina del TJUE excepciona los casos en que el reenvío resulta innecesario, pues aquí hay acto aclarado, netamente, en las sentencias de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), aplicables al caso debatido, en las que se dan pautas relevantes para apreciar que la sanción es aquí disconforme con el principio de proporcionalidad.3) No es tampoco necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad, en asuntos de naturaleza similar al aquí enjuiciado: bien cuando el Tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, como en este caso son los arts. 170 y 171 de la Ley del IVA, en los apartados aplicados -art. 35 LOTC-; bien cuando, aun apreciándolas, considere al

* 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»





mismo tiempo que dicha norma pudiera, además, ser contraria al Derecho UE. En tal caso, dado el reiterado criterio del Tribunal Constitucional -a raíz de cuestiones suscitadas por esta Sala e inadmitidas-, procede plantear la cuestión prejudicial -o inaplicar la norma en virtud del principio del acto claro o del acto aclarado.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/cfd781d510a0ac02a0a8778d75e36f0d/20230803>

→ **Interposición del recurso de casación**

Recurso interpuesto por Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 21 de septiembre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 538/2020. No se ha personado la parte recurrida.

→ **Resolución recurrida en casación**

Sentencia pronunciada el 21 de septiembre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 538/2020, promovido por la mercantil DM, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 21 de enero de 2020, que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] en Barcelona por la comisión de una infracción tributaria del artículo 170.Dos.4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuarto trimestre del ejercicio 2014.

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

Determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** (i) los artículos 170.Dos. 4º y 171.Uno. 4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor añadido

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





["LIVA"] y (ii) el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional ["LOTC"]. Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero** de esta sentencia, por remisión a la doctrina de interés casacional fijada en el fundamento jurídico octavo de la sentencia de 25 de julio de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 5234/2021.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 21 de septiembre de 2021, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso núm. 538/2020.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda, de 25 de julio de 2023 (recurso de casación núm. 5234/2021).

[NOTA: al cierre de la presente sección de Jurisprudencia TS por el Consejo del Poder Judicial no se ha publicado la Sentencia de referencia. No obstante, en el fundamento tercero que nos ocupa se reproduce sustancialmente el contenido de la mencionada sentencia de 25 de julio de 2023 (recurso de casación núm. 5234/2021)] cuyos fundamentos Octavo se reproduce a continuación:

OCTAVO. - Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia de todo lo razonado hasta ahora es la jurisprudencia que cabe establecer en relación con el caso que nos ocupa:

1) Un órgano jurisdiccional, en el seno de un proceso, puede anular una sanción impuesta por la infracción -en este caso la del artículo 170. Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-

Es posible tal anulación del acto sancionador y la consiguiente inaplicación de la norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal competente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea, infracción que cabe estimar concurrente en el artículo 171.Uno.4º LIVA, que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo del

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





10 por 100 de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, en una conducta omisiva en que no se ocasiona tal perjuicio a la Hacienda pública y es ajena a toda idea de fraude fiscal.

2) Si bien impera, como regla general, la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión - art. 267 TFUE-, esto es, la cuestión prejudicial, *si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo*, la propia doctrina del TJUE excepciona de tal deber los casos en que el reenvío resulta innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado, netamente, en las sentencias de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), aplicables al caso debatido, en las que se dan pautas relevantes para apreciar que la sanción es aquí disconforme con el principio de proporcionalidad.

3) No es tampoco necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad, en asuntos de naturaleza similar al aquí enjuiciado: bien cuando el Tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, como en este caso son los arts. 170 y 171 de la Ley del IVA, en los apartados aplicados - art. 35 LOTC-; bien cuando, aun apreciándolas, considere al mismo tiempo que la norma con rango de ley aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la Unión Europea, en cuyo caso, atendido el reiterado criterio del Tribunal Constitucional -a raíz, justamente, de cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas por esta Sala y que fueron inadmitidas-, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial -o inaplicar la norma tomando en consideración la doctrina emanada de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, Consorzio Italian Management, contiene como doctrina, en su fallo, la siguiente, inspirada en Cilfit y otros, asunto C-283/81- que consagran y refuerzan el principio del acto claro o del acto aclarado".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 25 de julio de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual 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»





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

👉 ITP-AJD. SENTENCIA 926/2023 [06.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 38/2022)

Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3035/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3035]

RESUMEN

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Determinación de la base imponible en las concesiones administrativas. Artículos 10, 13.3 y 57.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La modificación de las condiciones de una concesión administrativa y, en especial, la minoración sobrevenida del importe del canon concesional producida por acuerdo de ambas partes con posterioridad al momento del devengo del impuesto, es un hecho nuevo que no permite considerar que ha existido un ingreso indebido, por lo que la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas efectuada en el momento del devengo sobre el valor inicial del canon concesional no puede originar derecho a una devolución de ingresos indebidos.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/743783bdf860ca70a0a8778d75e36f0d/20230713>

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por procuradora en representación de la mercantil CHCM. Han comparecido como recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la COMUNIDAD DE MADRID, representada por la Letrada de su Servicio Jurídico.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia pronunciada el 19 de octubre de 2021 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso n.º 1728/2019.

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

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





1. Determinar si existe ingreso indebido en aquellos supuestos en los que, habiéndose cumplimentado inicialmente la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuya base imponible se ha calculado a partir de un importe estimado del canon concesional por no poder fijarse, en el momento del devengo y conforme las cláusulas del contrato concesional, el importe definitivo, se produce posteriormente una modificación o concreción definitiva del importe que implica una minoración del canon concesional respecto del estimado.

2. En caso de responder afirmativamente a la anterior cuestión, aclarar si es procedente, al amparo de los artículos 32, 120.3 y 221.4 de la LGT, solicitar en estos casos la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, al margen de los supuestos específicos previstos en el artículo 57 del TRLITPyAJD.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 3.1. Los artículos 10, 13.3 y 57.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre). 3.2. Los artículos 32, 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por procuradora en representación de la mercantil CHCE, contra la sentencia dictada el 19 de octubre de 2021 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso núm. 1728/2019.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la modificación de las condiciones de una concesión administrativa y, en especial, la minoración sobrevinida del importe del canon concesional producida por acuerdo

* 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 ambas partes con posterioridad al momento del devengo del impuesto, es un hecho nuevo que no permite considerar que ha existido un ingreso indebido, por lo que la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas efectuada en el momento del devengo sobre el valor inicial del canon concesional no puede originar derecho a una devolución de ingresos indebidos.

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 20 de julio de 2022, identificó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, determinar si existe ingreso indebido en aquellos supuestos en los que, habiéndose cumplimentado inicialmente la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuya base imponible se ha calculado a partir de un importe estimado del canon concesional por no poder fijarse, en el momento del devengo y conforme las cláusulas del contrato concesional, el importe definitivo, se produce posteriormente una modificación o concreción definitiva del importe que implica una minoración del canon concesional respecto del estimado. Y solo para el caso de responder afirmativamente a la cuestión anterior, aclarar si es procedente solicitar en estos casos la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, al margen de los supuestos específicos previstos en el artículo 57 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Señaló, además, como normas que debían ser objeto de interpretación los artículos 10, 13.3 y 57.1 del TRLITPyAJD y los artículos 32, 120.3 y 221.4 de la LGT, cuyo contenido ha sido recogido en el fundamento anterior.

Ello resulta coherente con el debate en la instancia, toda vez que la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 19 de octubre de 2021, recurrida en casación, se pronunció sobre el motivo de impugnación aducido por la mercantil recurrente en su escrito de demanda, reiterando el argumento esgrimido en la vía administrativa, relativo al "erróneo" cálculo de la base imponible del tributo conforme al "canon global estimado", cuando el valor real de la concesión equivale al canon materialmente abonado durante la vigencia del contrato, alegando que la materialización del canon concesional en una cifra inferior respecto a la estimada en el momento del devengo del TPO y del correspondiente pago de la cuota tributaria, permite considerar que ha existido un ingreso indebido.

Es cierto que, como expone el auto de admisión, sobre los preceptos de determinación de la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas en los supuestos de concesiones administrativas, así como sobre 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»





concepto y procedimiento de devolución de ingresos indebidos, existen múltiples pronunciamientos de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. En el presente caso no resulta controvertido, como en otras ocasiones analizadas en la jurisprudencia, que el acto o negocio tiene la consideración de concesión administrativa y, por tanto, resulta sujeto al ITPAJD, ni se discute cuál es la regla aplicable para la determinación de la base imponible del impuesto ni la compatibilidad de las diferentes reglas previstas en el TRLITPAJD.

Lo debatido en este recurso casacional consiste en determinar si la minoración sobrevenida del canon concesional respecto del momento del devengo del impuesto -y del correspondiente pago de la cuota-, permite considerar que ha existido un ingreso indebido y, en ese caso, cuál es el cauce adecuado para solicitar su devolución.

En consecuencia, es la cuestión relativa a determinar si ha existido o no un ingreso indebido, como consecuencia de la minoración sobrevenida del canon concesional respecto del momento del devengo del impuesto, la que debe ser abordada con carácter preferente por la Sala en esta sentencia, pues de la conclusión que en este punto se alcance dependerá que se analice la siguiente cuestión planteada.

2. El auto de admisión de 20 de julio de 2022 trae a colación la existencia de un precedente, cuya cuestión fue reconocida como investida de interés casacional en el auto de admisión de 19 de enero de 2022 (rec. 252/2021, ECLI:ES:TS:2022:535A), en el que se apreció que concurría interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de las siguientes cuestiones:

"1.1. Determinar el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en el ITPyAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosa, en los supuestos de modificación de las condiciones de una concesión administrativa, aclarando si, a tenor de la doctrina de la *actio nata*, ese *dies a quo* debe fijarse en un momento distinto y posterior a aquél en el que se efectuó el ingreso.

1.2. Precisar si una solicitud de devolución de ingresos indebidos fundada en la incorrecta determinación de la base imponible puede tener efectos para interrumpir la prescripción de una segunda solicitud de devolución de ingresos indebidos en el ITPyAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosa, por la modificación de las condiciones de la concesión".

Recoge el auto de admisión que si bien es cierto que en el referido auto no se plantean las mismas cuestiones que en el recurso actual, sin embargo en ambos supuestos subyace una situación semejante, pues en los dos casos se ha producido la modificación sobrevenida de determinadas condiciones de la concesión

* 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»





administrativa que han impactado en la cuantificación del canon concesional, resultando éste, un parámetro relevante para la determinación de la base imponible del impuesto y justificando, en ambos, la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos.

Pues bien, en el referido RCA 252/2021 ha recaído sentencia en fecha 23 de febrero de 2023 cuyos razonamientos, dada su relevancia para el presente recurso, proceder reproducir:

"Las dos cuestiones de interés casacional formuladas en el auto de admisión parten de un presupuesto que constituye la base fundamental para poder adentrarnos en la interpretación de los preceptos comprometidos, cual es que se produce un ingreso indebido en el gravamen que nos ocupa en los supuestos de modificación de las condiciones de una concesión administrativa. Cuestión esta que es soslayada tanto por las resoluciones tributaria, económico administrativa y judicial que ponen el centro de atención en el planteamiento que hace la contribuyente, que en verdad hace supuesto de la cuestión e incide en la misma cuando afirma en su escrito de interposición que nadie ha cuestionado que estemos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, no está a voluntad de las partes, determinar cuando estamos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos, ni puede acoger este Tribunal un supuesto de devolución de ingresos indebidos inexistente, como a continuación se razonará, para interpretar normas y fijar una doctrina legal en base a una construcción jurídica incorrecta; por tanto, el hecho de que no se haya cuestionado esta situación jurídica por las partes, ni judicialmente tampoco, resulta a efectos de fijar doctrina legal indiferente, porque previamente es necesario partir del elemento vertebrador de las cuestiones, elemento determinado legalmente, y que precisa de su concurrencia para abordar y resolver las cuestiones de interés casacional, en tanto que si no estamos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos, huelga ir más allá, puesto que lo correcto sería entender que "en el caso de que la modificación de las condiciones de una concesión administrativa conforme un supuesto de devolución de ingresos indebidos...", y sólo despejando esta incógnita jurídica, ajena a la esfera de poder de los contendientes, sería posible acometer jurídicamente las cuestiones en conflicto y la interpretación de los preceptos señalados.

Con carácter general la devolución de ingresos indebidos, con carácter sustancial, se regula en el art. 221 de la LGT, resulta evidente que en este caso sólo podría concurrir la causa contemplada en el apartado d), esto es, cuando así lo establezca la normativa tributaria, lo cual nos reenvía a la regulación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

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





Conforme establecía el art. 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, vigente a la fecha que nos interesa, "la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda". En caso de concesiones administrativas es la ley la que identifica el valor real, generalmente, con la contraprestación que el concesionario abona a la Administración concedente art. 13.3 del TR, vigente a la fecha de la producción del hecho imponible, "Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión".

Como se observa las concesiones administrativas tributan como constitución de derechos, con independencia de su naturaleza a efectos de determinar la base imponible. El precepto, dependiendo de las características de la concesión, determina los métodos para calcular dicho valor real en estas operaciones. En el caso que nos ocupa, conforme se deriva de los datos que constan, se trata de una concesión cuyo canon o precio se satisface por el concesionario anualmente y con una duración de 10 años, siendo el valor real la suma resultante de capitalizar al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario. Así fue como se determinó y, a la postre, fue ratificado como correcta vía judicial.

En el momento de producción del hecho imponible y el devengo del impuesto, las cantidades a capitalizar no dependía de variable alguna, pues no constan cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, ni se hacía depender de otras circunstancias, cuya razón matemática se conociera

* 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»





o no en el momento del otorgamiento de la concesión. La magnitud para calcular, pues, resultaba de todo punto determinable al momento del devengo del impuesto, coincidente con el valor real del derecho que se constituye. Lo cual ratifica lo acertado de la determinación de la base imponible al tiempo del devengo del impuesto, esto es 18.000.000 de euros, tipo 4%, y una cuota de 7.200.000 de euros, pues al momento del devengo es al que debe remitirse la determinación de la base imponible, art. 21.1 de la LGT, "El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa", esto es, a dicho momento, en el que se constituye la concesión administrativa, debe determinarse el valor real de la concesión, y es en dicho momento en que se mide la capacidad económica del contribuyente. La variación del canon se produce, como consta, muy posteriormente y por acuerdo de ambas partes, concesionario y Administración concedente.

El Texto Refundido contiene las reglas especiales para la devolución del gravamen o sus excesos. Así dispone el art. 57 de aquel, en lo que ahora nos interesa, "1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

... 4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda".

Resulta evidente que no estamos en ninguno de los casos en los que se prevé la devolución del impuesto, y como antes se ha señalado, tampoco encaja el supuesto en ninguna de las causas generales de devolución por ingresos indebidos. Sólo ha existido una reducción del canon anual en los tres períodos referidos, continuando la concesión conforme a las condiciones impuestas para su nacimiento, por lo que en modo alguno, conforme a la regulación normativa, procede devolución alguna.

Ciertamente, se ha dicho en otras ocasiones, la regulación que se hace de las concesiones administrativas en el ámbito tributario a efectos del impuesto no

* 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»





coincide con el significado que se le otorga en el Derecho Administrativo, pero resulta incuestionable que las concesiones, sin ser contratos, poseen una estructura contractual de carácter bilateral y sinalagmática. Los elementos de la relación tributaria, una vez fijados los mismos en el momento que identifica la normativa tributaria, resultan ajenos a la voluntad de las partes; en este caso asistimos a que la variación que se pretende incida sobre el valor real de la concesión, y por ende sobre la base imponible, determinada en el momento previsto legalmente, deriva de la mera voluntad de las partes, concesionario y Administración concedente, y de una modificación de mutuo acuerdo, sin que dicho elemento estructural básico de la relación jurídica, correctamente determinado en su momento, pueda quedar a merced de la voluntad de las partes. Insistimos, no concurre ningún supuesto de los legalmente previsto para considerar que estamos ante una devolución por ingresos indebidos, al punto que, en todo caso, como ya advierte la propia normativa del impuesto, de no estar ante una simple modificación, sino que se dejara sin efecto la concesión las consecuencias lejos de dar lugar a la devolución daría lugar a que "Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación".

En definitiva, en este caso, aplicando las normas previstas para el gravamen que nos ocupa respecto de una posible devolución de ingresos indebidos, no es posible aplicar la teoría de la actio nata; siendo, en todo caso, el días a quo del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en el ITPyAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosa, en los supuestos de modificación de las condiciones de una concesión administrativa, es aquél en el que se efectuó el ingreso. Lo cual conlleva la innecesidad de resolver la segunda cuestión de interés casacional formulada para resolver el asunto en conflicto.

Por todo lo dicho, sin necesidad de entrar en otras consideraciones, procede desestimar el recurso de casación".

3. La Sala considera, al igual que ocurría en el caso examinado en la sentencia antes referida, que la minoración sobrevenida del canon concesional respecto del momento del devengo del impuesto -y del correspondiente pago de la cuota- no permite considerar que haya existido un ingreso indebido.

En efecto, conforme al artículo 49.1 del TRLIPTAJD el impuesto se devengará, en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado, lo que comporta que el devengo del impuesto tuvo lugar el día 20 de diciembre de 2006, momento de la adjudicación del contrato, siendo así que en el momento de producción del hecho imponible y del devengo del impuesto, las cantidades a

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





capitalizar no dependían de variable alguna, pues la magnitud a calcular resultaba determinable, coincidente con el valor real del derecho que se constituía.

Lo que se sujeta al impuesto es el hecho imponible, es decir la constitución de la concesión administrativa y no las vicisitudes que tengan lugar en su posterior desarrollo.

Como ha expuesto esta Sala en reiteradas ocasiones, en el caso de concesiones administrativas, como la examinada, es la ley la que identifica el valor real del derecho que se constituye que, generalmente, viene determinado por la contraprestación que el concesionario abona a la Administración concedente (art. 13.3 TRLITPyAJD), de forma que, dependiendo de las características de la concesión, el referido artículo determina los métodos para calcular dicho valor real en estas operaciones. Esto es lo que ha ocurrido en el caso que se examina, pues se trata de una concesión cuyo canon se satisface por el concesionario anualmente y con una duración de 10 años, siendo el valor real la suma resultante de capitalizar al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario, tomando en este caso como base de cálculo el canon global "estimado" que se preveía en el contrato concesional, siendo así como se determinó, tal y como admite la propia recurrente.

Por tanto, en el momento de la producción del hecho imponible y del devengo del impuesto, que es al que se remite la determinación de la base imponible, la magnitud a calcular resultaba perfectamente determinable, tal y como se ha expuesto, resultando coincidente con el valor real del derecho constituido.

En suma, siendo la fecha del devengo la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, "salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa", conforme dispone el artículo 21 TRLITPyAJD, será en dicho momento -constitución de la concesión administrativa- cuando debe determinarse el valor real de la concesión, por ser, además, en dicho momento en el que se mide la capacidad económica del contribuyente.

Consecuentemente, la modificación del contrato concesional por minoración del importe del canon, producida muy posteriormente, en concreto, seis años y medio después del devengo del impuesto, por acuerdo de ambas partes, concesionario y Administración concedente, ningún ingreso indebido genera, pues una vez fijados los elementos de la relación tributaria en el momento que determina la normativa tributaria, no pueden ser modificados por voluntad de las partes.

En definitiva, no concurre ningún supuesto de los legalmente previstos para considerar que estamos ante una devolución por ingresos indebidos, al punto que, como ya expuso esta Sala en la sentencia de 23 de febrero de 2023, cit, en todo caso, como ya advierte la propia normativa del impuesto, de no estar ante una

* 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»





simple modificación, sino que se dejara sin efecto la concesión, las consecuencias lejos de dar lugar a la devolución daría lugar a que "Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación".

4. Dada la conclusión alcanzada, no procede entrar en el examen de la segunda cuestión de interés casacional planteada dado que, como se ha expuesto, exigía una respuesta afirmativa a la anterior cuestión.

5. La Sala no aprecia motivos que justifiquen el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad con relación al artículo 13 del TRLITPyAJD, como solicita la parte recurrente en el Orosí de su escrito de interposición, pues no se advierte infracción alguna del art. 31.1 CE, toda vez que, como se ha expuesto, en el momento de la constitución de la concesión administrativa es cuando debe determinarse el valor real de la concesión, siendo en dicho momento en el que se mide la capacidad económica del contribuyente.



TASAS

👉 TASAS. SENTENCIA 1005/2023 [14.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8824/2021)

Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 3315/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3315]

RESUMEN

Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica en el término municipal de Anguita (Guadalajara). El tipo de gravamen, que es un elemento para el cálculo de la cuota tributaria, debe aparecer claramente determinado en la propia ordenanza o en los anexos publicados junto con la misma, conforme al art. 16.1.a) y art. 17.4 del TRLHL. La ordenanza municipal no diferencia entre utilización privativa y aprovechamiento especial, por consiguiente, se vulnera la obligada diferenciación entre la determinación de la carga impositiva a tenor de la diferente intensidad que implican utilización privativa y aprovechamiento especial. Estimación.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a258cc0149e79df1a0a8778d75e36f0d/20230728>

→ 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 por promovido por RED, S.A.U., representada por procurador de los Tribunales y bajo dirección letrada. Comparece como parte recurrida el Ayuntamiento de Anguita (Guadalajara), representado por procurador y asistido del letrado.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia núm. 266, de 27 de octubre de 2021, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 630/2019, formulado frente a la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica en el término municipal de Anguita (Guadalajara), publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Guadalajara.

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

1. Aclarar si la determinación del hecho imponible, el sujeto pasivo, los responsables, las exenciones, las reducciones y bonificaciones, la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen o cuota tributaria, el período impositivo y el devengo, deben constar en el texto de la ordenanza que se publica en el Boletín Oficial correspondiente, o alguno de esos elementos, en particular, el tipo de gravamen puede venir definido por remisión al Estudio Técnico- Económico.

2. Precisar si en los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público, es lícito imponer un tipo de gravamen del 5% (CPA "coeficiente para determinar el precio de alquiler" del 0,05) sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento referido al valor catastral del suelo y de las construcciones, utilidad a la que posteriormente se aplicará otro coeficiente corrector para determinar el grado de ocupación del suelo, el subsuelo o vuelo (CGO) que será del 1,0 para el suelo, del 0,60 en caso del subsuelo y del 0,80 en caso del vuelo, y, en su caso, determinar cuál debería ser el tipo de gravamen aplicable al aprovechamiento especial de bienes del dominio público que debería reflejar la ordenanza.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. Los artículos 15.1, 16.1, 24 y 25 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo; el artículo 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos del Estado; 3. El artículo 85 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas; 4. El artículo 64 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público.

* 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»





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.- Haber lugar al recurso de casación núm. 8824/2021, interpuesto por la representación procesal de la entidad RED, S.A.U. contra la sentencia núm. 266, de 27 de octubre de 2021, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 630/2019. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 630/2019, promovido por la representación procesal de la mercantil RED S.A.U frente a la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica en el término municipal de Anguita (Guadalajara), publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Guadalajara. Declarar la nulidad del art. 4 de la Ordenanza así como el Anexo de tarifas correspondiente al estudio técnico-económico.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

QUINTO. - **Fijación de la doctrina jurisprudencial.**

Como síntesis de todo lo expuesto, debemos fijar la siguiente doctrina jurisprudencial sobre la primera cuestión de interés casacional: un elemento esencial de la tasa, como es el tipo de gravamen, que se aplica sobre otras magnitudes para el cálculo de la cuota tributaria, debe aparecer claramente determinado en la propia ordenanza o en los anexos publicados junto con la misma, conforme al art. 16.1.a) y art. 17.4 del TRLHL.

Y respecto a la segunda cuestión, y partiendo del dato cierto de que la Ordenanza no diferencia entre utilización privativa y aprovechamiento especial y que, por consiguiente, tanto una como otra forma de utilización del dominio público están sometidas a los mismos parámetros, se vulnera la obligada diferenciación entre la determinación de la carga impositiva a tenor de la diferente intensidad que implican utilización privativa y aprovechamiento especial.

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





IMPUESTO INCREMENTO VALOR TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

👉 IIVTNU. SENTENCIA 949/2023 [10.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5181/2022)

Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3294/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3294]

RESUMEN

Incidencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre, en la cuestión planteada. Estimación.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6b8feed330b7c46fa0a8778d75e36f0d/20230728>

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la Diputación de Pontevedra, representado por procurador de los Tribunales y bajo dirección letrada, contra la sentencia núm. 96/2022, de 10 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pontevedra, dictada en el procedimiento abreviado núm. 99/2022. Comparece como parte recurrida don J, representado por procurador José don Noguera y asistido del letrado.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia núm. 96/2022, de 10 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pontevedra, que estimó el recurso núm. 99/2022 formulado por don J frente a la resolución, de 15 de febrero de 2022, del Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Diputación Provincial de Pontevedra, desestimatoria del recurso de reposición presentado contra la liquidación del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [«IIVTNU»].

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

Determinar los efectos de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las

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





liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esta fecha no habían sido impugnadas.

Precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, tras la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, y el artículo 38. Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

→ FALLO:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5581/2022, interpuesto por la representación procesal de la Diputación Provincial de Pontevedra contra la sentencia núm. 96/2022, de 10 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pontevedra, que estimó el recurso núm. 99/2022, procedimiento abreviado. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo, procedimiento abreviado, registrado ante el Juzgado de instancia con el número 99/2022, formulado por don J frente a la resolución, de 15 de febrero de 2022, del Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Diputación Provincial de Pontevedra, desestimatoria del recurso de reposición presentado el 5 de noviembre de 2021 por don J contra la liquidación por el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana núm. NUM001, por importe de 2.111,43 euros (expte. NUM002), por importe de 2.111,43 euros, girada a su cargo por transmisión de inmueble urbano en el municipio de Moaña.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

QUINTO. - Fijación de la doctrina jurisprudencial

Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas 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»





fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de establecido las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.



→ 2. SENTENCIAS (Reseñas)

★ IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

👉 IBI. SENTENCIA 916/2023 [05.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8256/2021)

Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3029/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3029]

RESUMEN

Regularización catastral. IBI. Interrupción plazo prescripción. Cálculo de los intereses de demora.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/09abb856bbc107dea0a8778d75e36f0d/20230713>

* 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 el Ayuntamiento de San Sebastián de los Reyes, representado y defendido por la letrada consistorial. Ha sido parte recurrida La S.G.I.E España, S.A., representada por procuradora de los Tribunales y bajo dirección letrada.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM núm. 412/2021 de 26 de julio que desestima el recurso de apelación núm. 91/2021, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de San Sebastián de los Reyes y estima en parte el recurso de apelación de La Sociedad General Inmobiliaria de España, S.A., contra la sentencia de 1 de octubre de 2020, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 10 de Madrid (procedimiento ordinario 119/2020), sobre Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

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

1. Determinar si la tramitación de un procedimiento de regularización catastral, que conlleva la modificación del valor catastral en virtud del cual se fija la base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles, interrumpe o no el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de las cuotas de ese tributo.

2. Determinar el modo en que deben calcularse los intereses de demora como consecuencia de una estimación parcial de una reclamación, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada; en concreto, si la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora, o si, por el contrario, ha de reintegrar a aquél la cantidad total ingresada inicialmente más los intereses de demora sobre esa cantidad y posteriormente proceder a girar nueva liquidación por el importe correspondiente sin proceder a la compensación de deudas.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 11, 12 y la Disposición adicional tercera TRLCI y los artículos 67 TRLHL y 66 LGT, así como el artículo 26.5 LGT en conexión con el artículo 32 del mismo texto legal. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

→ La controversia jurídica.

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





En el marco de unas liquidaciones por IBI, el presente recurso de casación evoca las relaciones entre gestión catastral y gestión tributaria, incidiendo, en particular, en la prescripción del derecho a liquidar por parte del Ayuntamiento.

El auto de Admisión suscita dos interrogantes autónomos, aunque el segundo resulta condicionado por la respuesta que se confiera al primero.

Con relación a la primera cuestión de interés casacional, resulta oportuna la reformulación que plantea el Ayuntamiento recurrente por cuanto, en efecto, no estamos ante un procedimiento de regularización catastral de la Disposición adicional tercera del TRLCI, sino ante una modificación del valor catastral cuya discusión se prolonga en vía económico-administrativa tras la aprobación de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general del artículo 29 del TRLCI.

Sin embargo, dicha precisión no aleja el debate jurídico del interés casacional identificado por el auto de Admisión, esto es, si la determinación del valor catastral y su impugnación en vía económico-administrativa interrumpe o no el plazo de prescripción de liquidación del IBI.

En el caso de que llegáramos a la conclusión -al igual que hace la sentencia recurrida en casación- de que se produjo la prescripción del IBI, quedaría sin objeto la segunda de las preguntas planteadas por el auto de admisión, que se refiere al modo en que deben calcularse los intereses de demora como consecuencia de una estimación parcial de una reclamación, por cuanto el planteamiento parte del presupuesto de que no haya existido prescripción, dando lugar a una nueva liquidación a partir del cual surge la pregunta concreta: si la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora, o si, por el contrario, ha de reintegrar a aquel la cantidad total ingresada inicialmente más los intereses de demora sobre esa cantidad y posteriormente proceder a girar nueva liquidación por el importe correspondiente sin proceder a la compensación de deudas.

Obviamente, como hemos dicho, en el caso de que se aprecie la prescripción del IBI durante los periodos controvertidos no existirá ya posibilidad de realizar nueva liquidación ni, por ende, necesidad o relevancia, a efectos del presente recurso de casación, de una respuesta al segundo de los interrogantes del auto de Admisión.

→ FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación 8256/2021 interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de San Sebastián de los Reyes contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM núm. 412/2021 de 26 de julio.

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





2.- Sin costas.



CATASTRO INMOBILIADO-IBI (RC)

👉 RC. SENTENCIA 1011/2023 [17.07.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5535)2019)

Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3308/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3308]

RESUMEN

Valor catastral individual derivado de valoración colectiva. No es ajustado a derecho sustituir el valor catastral determinado a partir de la ponencia de valores por el valor comprobado en el seno de un procedimiento de comprobación de un impuesto ajeno, sin perjuicio de que resulta posible desvirtuar la relación entre valor catastral, calculado conforme a los criterios de la ponencia de valores y el valor de mercado, aportando las pruebas que el interesado tenga por conveniente, y acreditativas de que el valor catastral así fijado es superior al valor de mercado. Mientras no sea así, la ponencia de valores, como acto administrativo, despliega todos sus efectos. Estimación.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/4eb47073be864308a0a8778d75e36f0d/20230728>

→ Interposición del recurso de casación

Recurso de casación promovido por la Administración General del Estado representada y asistida por la Abogacía del Estado. Comparece como parte recurrida la mercantil R y R, S.L., representada por procuradora de los Tribunales y dirección letrada.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 7 de febrero de 2019, estimatoria parcial del recurso núm. 213/2017 instado por la entidad R y R, S.L. frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de enero de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa (R.G. 00-08688-2012), formulada contra la notificación del valor catastral asignado al bien inmueble de referencia catastral 4864810UK4246S0001GE como consecuencia de la tramitación del procedimiento de

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





valoración colectiva de carácter general llevado a cabo en Talavera de la Reina en el año 2012, por importe de 4.417.446,80 €.

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

Precisar que la cuestión que tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si es posible sustituir el valor catastral determinado a partir de la ponencia de valores por el valor comprobado en el seno de un procedimiento de comprobación de un impuesto ajeno al IBI.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 4, 23, 24 y 25 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en relación con el Real decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana; sin perjuicio de que la Sala de enjuiciamiento pueda extenderse a otras, si así lo exigiese el debate procesal finalmente trabado (art. 90.4 LJCA).

→ FALLO:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5535/2019, interpuesto por el abogado del Estado en la representación de la Administración General del Estado contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, de 7 de febrero de 2019, estimatoria parcial del recurso núm. 213/2017. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 213/2017, interpuesto por la representación procesal de la entidad R y R, S.L. frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central, de 19 de enero de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa (R.G. 00-08688-2012), formulada contra la notificación del valor catastral asignado al bien inmueble de referencia catastral 4864810UK4246S0001GE como consecuencia de la tramitación del procedimiento de valoración colectiva de carácter general llevado a cabo en Talavera de la Reina en el año 2012, por importe de 4.417.446,80 €.

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

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



IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (JULIO, 2023)

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



I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

➔ Impuesto sobre el Valor Añadido

👉 **IVA - Asunto C-107/23. Gran Sala. ST. 24.07.23**

«Procedimiento prejudicial - Protección de los intereses financieros de la Unión Europea - Artículo 325 TFUE, apartado 1 - Convenio "PIF" - Artículo 2, apartado 1 - Obligación de luchar contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas - Obligación de prever sanciones penales - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Fraude grave del IVA - Plazo de prescripción de la responsabilidad penal - Sentenciado un tribunal constitucional que ha invalidado una disposición nacional que regula las causas de interrupción de dicho plazo - Riesgo sistémico de impunidad - Protección de los derechos fundamentales - Artículo 49, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Principio de legalidad penal - Exigencias de previsibilidad y de precisión de la ley penal - Principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior) - Principio de seguridad jurídica - Estándar nacional de protección de los derechos fundamentales - Obligación de los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro de dejar inaplicadas sentencias del tribunal constitucional y/o del tribunal supremo de ese Estado miembro en caso de no conformidad con el Derecho de la Unión - Responsabilidad disciplinaria de los jueces en caso de inobservancia de esas sentencias - Principio de primacía del Derecho de la Unión»

➔ Derecho de la Unión - Derecho rumano

* 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.





→ Objeto del asunto: La petición de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 2 TUE, 4 TUE, apartado 3, y 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, del artículo 325 TFUE, apartado 1, del artículo 49, apartado 1, última frase, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), del artículo 2, apartado 1, del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, firmado en Bruselas el 26 de julio de 1995 y anexo al Acto del Consejo de 26 de julio de 1995 (DO 1995, C 316, p. 48; en lo sucesivo, «Convenio PIF»), de los artículos 2 y 12 de la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal (DO 2017, L 198, p. 29; en lo sucesivo, «Directiva PIF»), 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), de la Decisión 2006/928/CE de la Comisión, de 13 de diciembre de 2006, por la que se establece un mecanismo de cooperación y verificación de los avances logrados por Rumanía para cumplir indicadores concretos en materia de reforma judicial y lucha contra la corrupción (DO 2006, L 354, p. 56), y del principio de primacía del Derecho de la Unión.

(La petición se ha presentado en el contexto de recursos extraordinarios interpuestos por C.I., C.O., K.A., L.N. y S.P. (en lo sucesivo, conjuntamente, «recurrentes en el asunto principal») con objeto de que se anule su condena firme a penas de prisión por hechos calificados de fraude fiscal y asociación de malhechores»

→ LITIGIO PRINCIPAL

En el curso del año 2010, los recurrentes en el asunto principal omitieron, en todo o en parte, indicar en sus documentos contables las operaciones comerciales realizadas y los ingresos obtenidos por la venta, a beneficiarios internos, de gasóleo adquirido en régimen suspensivo de impuestos especiales, causando así un perjuicio al presupuesto del Estado, en particular en lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) y a los impuestos especiales sobre el gasóleo.

1. Mediante la sentencia penal n.º 285/AP de 30 de junio de 2020, el Tribunal Superior de Braşov (Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente, condenó o confirmó la condena de los recurrentes en el asunto principal, decretada por el Tribunal de Distrito de Braşov (Rumanía) en su sentencia penal n.º 38/S de 13 de marzo de 2018, a penas de prisión por la comisión de la infracción de fraude fiscal, prevista en el artículo 9, apartados 1, letras b) y c), y 3, de la Ley n.º 241/2005 relativa a la prevención y lucha contra el fraude fiscal, en su versión aplicable en el asunto principal, así como de la infracción de asociación de malhechores, prevista en las disposiciones combinadas de los artículos 7 y 2, letra b), punto 16, de la Ley

* 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.





n.º 39/2003 relativa a la prevención y lucha contra el crimen organizado, de 21 de enero de 2003 (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 50 de 29 de enero de 2003), en su versión aplicable en el asunto principal, con aplicación del artículo 5 del Código Penal.

2. Dos recurrentes en el asunto principal, K.A. y S.P., se hallaban privados de libertad en el momento de presentarse esta petición de decisión prejudicial, en ejecución de la sentencia n.º 285/AP de 30 de junio de 2020 del Tribunal Superior de Braşov. Los recurrentes en el asunto principal también fueron condenados al pago de un perjuicio fiscal, incluidas cantidades debidas en concepto de IVA, por un importe total de 13.964. 482 lei rumanos (RON) (3.240.000 euros, aproximadamente).

3. En su petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente:

Menciona una jurisprudencia nacional relativa a la versión inicial del artículo 155, apartado 1, del Código Penal, que puede tener una incidencia determinante en la situación de los recurrentes en el asunto principal. [**Ap.23**]

Más precisamente, dicho órgano jurisdiccional indica:

A) En primer lugar, que el Tribunal Constitucional, mediante su sentencia n.º 297 de 26 de abril de 2018, publicada el 25 de junio de 2018 [en lo sucesivo, «sentencia n.º 297/2018»], estimó una excepción de inconstitucionalidad relativa a la citada disposición por cuanto esta preveía la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal por la realización de «cualquier actuación procesal». El Tribunal Constitucional señaló, en particular, que dicha disposición carecía de previsibilidad y conculcaba el principio de legalidad de los delitos y las penas, habida cuenta de que la expresión «**cualquier actuación procesal**» se refería asimismo a las actuaciones que no se comunicaban al sospechoso o al acusado, impidiéndole así tomar conocimiento de la circunstancia de que un nuevo plazo de prescripción de su responsabilidad penal había comenzado a correr. Se indica que también constató que la disposición legislativa anterior satisfacía las condiciones de previsibilidad impuestas por las disposiciones constitucionales pertinentes, puesto que preveía que solo la realización de una actuación que, conforme a lo dispuesto por la ley, debía comunicarse al investigado o al acusado podía interrumpir el plazo de prescripción de la responsabilidad penal. [**Ap.24 a 26**]

B) En segundo lugar, de las explicaciones dadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, durante varios años, el legislador nacional **no intervino a raíz de la sentencia n.º 297/2018** del Tribunal Constitucional para sustituir la disposición, declarada inconstitucional, del artículo 155, apartado 1, del Código Penal. [**Ap.27**]

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





C) En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente precisa que el Tribunal Constitucional, mediante su sentencia n.º 358 de 26 de mayo de 2022, publicada el 9 de junio de 2022 [en lo sucesivo, «sentencia n.º 358/2022 del (Tribunal Constitucional)»], estimó una nueva excepción de inconstitucionalidad relativa al artículo 155, apartado 1, del Código Penal. Según el órgano jurisdiccional remitente, en dicha sentencia, el Tribunal Constitucional aclaró que su **sentencia n.º 297/2018** tenía la naturaleza jurídica de una sentencia de inconstitucionalidad «simple». Añade el órgano jurisdiccional remitente que, subrayando la falta de intervención del legislador desde esta sentencia n.º 297/2018, así como el hecho de que el efecto combinado de esta última sentencia y de la mencionada falta de intervención había dado lugar a una nueva situación carente de claridad y de previsibilidad respecto a las reglas aplicables a la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal, situación que se había traducido en una práctica judicial no uniforme, el Tribunal Constitucional) precisó que, entre la fecha de publicación de la citada sentencia n.º 297/2018 y la entrada en vigor de un acto normativo que determine la regla aplicable, «el Derecho positivo [rumano] no [contenía] ningún caso que permitiera la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal». [Ap.28]

Por otro lado, según el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Constitucional indicó que el objetivo de su **sentencia n.º 297/2018** no era la supresión de los plazos de prescripción de la responsabilidad penal o de la institución de la interrupción de esos plazos, sino la adecuación del artículo 155, apartado 1, del Código Penal a las exigencias constitucionales. [Ap.29]

D) En cuarto lugar, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, el 30 de mayo de 2022, esto es, después de que se dictara la sentencia n.º 358/2022 del (Tribunal Constitucional), pero antes de que se publicara la misma, el Gobierno rumano, actuando como legislador delegado, adoptó la OUG n.º 71/2022, que entró en vigor el mismo día, mediante la que se modificó el artículo 155, apartado 1, del Código Penal en el sentido de que el plazo de prescripción de la responsabilidad penal se interrumpirá por cualquier actuación procesal que deba comunicarse al sospechoso o al acusado.

E) En quinto lugar, el órgano jurisdiccional remitente indica que, mediante su sentencia n.º 67/2022 de 25 de octubre de 2022, publicada el 28 de noviembre de 2022, el Tribunal Supremo precisó que, en Derecho rumano, las reglas relativas a la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal pertenecen al Derecho penal material y que, por consiguiente, están sujetas al principio de irretroactividad de la ley penal, sin perjuicio del principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior), tal como se garantiza, en particular, en el artículo 15, apartado 2, de la Constitución de Rumanía.

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





En consecuencia, concluye el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Supremo) consideró que una sentencia condenatoria firme puede, en principio, ser objeto de un recurso extraordinario de anulación basado en los efectos de las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional como ley penal más favorable (lex mitior). No obstante, tal posibilidad estaría excluida cuando el órgano jurisdiccional de apelación ya ha examinado la cuestión de la prescripción de la responsabilidad penal en el curso del procedimiento que dio lugar a la condena firme.

4. Los recurrentes en el asunto principal interpusieron ante Tribunal Superior de Braşov sendos recursos extraordinarios de anulación contra la sentencia n.º 285/AP de 30 de junio de 2020 de dicho órgano jurisdiccional. Solicitan, sobre la base del artículo 426, letra b), de la Ley n.º 135/2010 relativa al Código de Enjuiciamiento Penal, en su versión aplicable en el asunto principal, la anulación de su condena penal, por haber sido condenados pese a existir pruebas de la concurrencia de un motivo de sobreseimiento del procedimiento penal, a saber, la expiración del plazo de prescripción de su responsabilidad penal. En apoyo de su recurso, dichos recurrentes invocan, sobre la base del principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior), la prescripción de su responsabilidad penal a raíz de las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional.

4.1. Los mencionados recurrentes alegan esencialmente que, entre la fecha de publicación de la sentencia n.º 297/2018 del Tribunal Constitucional, a saber, el 25 de junio de 2018, y la de publicación de la sentencia n.º 358/2022 de ese mismo órgano jurisdiccional, a saber, el 9 de junio de 2022, el Derecho rumano no preveía ninguna causa de interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal.

4.2. Pues bien, según tales recurrentes, el hecho de que, durante el período comprendido entre esas fechas, el Derecho positivo no previera ninguna causa de interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal constituye, en sí mismo, una ley penal más favorable que se les debe aplicar conforme al principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior), consagrado en particular por la Constitución de Rumanía. Si debiera adoptarse tal interpretación, el órgano jurisdiccional remitente constata que, habida cuenta de la fecha de comisión de los hechos imputados, el plazo de prescripción de diez años, previsto en el artículo 154, apartado 1, letra b), del Código Penal, expiró en este caso antes de que la resolución condenatoria de los recurrentes en el asunto principal adquiriera firmeza, lo que implica el sobreseimiento del procedimiento penal y la imposibilidad de condenar a estos últimos.

5. Dicho órgano jurisdiccional expone varias razones para excluir la aplicación del principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior), tal como lo garantiza la Constitución de Rumanía, en un caso como el del asunto principal. El citado órgano jurisdiccional señala, en particular, que la situación jurídica caracterizada por la inexistencia de causa de interrupción del plazo 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.





prescripción en materia penal, que invocan los recurrentes en el asunto principal, no resulta de un acto que refleje la voluntad del legislador, sino de una sentencia del Tribunal Constitucional) que ha declarado inconstitucional la versión inicial del artículo 155, apartado 1, del Código Penal. Pues bien, el principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior) es únicamente aplicable, a su juicio, en caso de sucesión en el tiempo de leyes adoptadas por el legislador.

En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se interroga sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la **interpretación defendida por los recurrentes en el asunto principal, por cuanto tendría por efecto excluir la responsabilidad penal de estos por infracciones de fraude fiscal que pueden afectar al presupuesto de la Unión Europea, así como a la protección de los intereses financieros de esta. Tal interpretación, que podría aplicarse en un número considerable de asuntos penales, infringiría, en particular, los artículos 2 TUE y 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, el artículo 325 TFUE, apartado 1, el artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF, los artículos 1, 3 y 4 de la Decisión 2006/928, los artículos 2 y 12, apartado 1, de la Directiva PIF y la Directiva 2006/112.**

A este respecto, dicho órgano jurisdiccional señala que, a reserva de las indicaciones limitadas de que dispone, los efectos de las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional sobre la prescripción de la responsabilidad penal pueden incidir en un número considerable de asuntos. Aduce que los órganos jurisdiccionales nacionales se han pronunciado en favor de la prescripción de la responsabilidad penal, también en el marco de recursos extraordinarios de anulación como los del asunto principal. Añade, por lo demás, que la Comisión Europea expresó, en su informe de 22 de noviembre de 2022 al Parlamento Europeo y al Consejo relativo a los progresos realizados por Rumanía en el marco del Mecanismo de Cooperación y Verificación [COM (2022) 664 final], sus preocupaciones acerca de la incidencia de la citada jurisprudencia en importantes asuntos penales en curso.

Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente subraya que podría verse abocado, si resultara que una interpretación conforme al Derecho de la Unión no es posible habida cuenta de los motivos invocados ante él, a tener que dejar inaplicadas las soluciones jurisprudenciales adoptadas por el Tribunal Constitucional y/o por el Tribunal Supremo en recursos de casación en interés de la ley.

Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente señala que el nuevo régimen disciplinario, previsto en los artículos 271 y 272 de la Ley n.º 303/2022 sobre el estatuto de los jueces y fiscales, permite sancionar a los jueces que, deliberadamente y, por tanto, «de mala fe», o por negligencia grave, en el sentido de estos artículos, incumplan las sentencias del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo dictadas en recursos de casación en interés de la ley.

* 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.





→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) ¿Deben interpretarse los artículos 2 TUE, 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, y 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, con el artículo 2, apartado 1, del [Convenio PIF], con los artículos 2 y 12 de la [Directiva PIF] y con la Directiva [2006/112], habida cuenta del principio de imposición de sanciones efectivas y disuasorias en los casos de fraude grave que afecta a los intereses financieros de la Unión, y aplicando la Decisión [2006/928], en relación con el artículo 49, apartado 1, última frase, de la [Carta], en el sentido de que se oponen a una situación jurídica como la controvertida en el procedimiento principal, en la que los recurrentes condenados solicitan, mediante un recurso extraordinario, la anulación de una sentencia penal condenatoria firme, invocando la aplicación del principio de la ley penal más favorable, considerada por ellos aplicable durante el enjuiciamiento del fondo del asunto y que establecía un plazo de prescripción más breve que expiró con anterioridad a la resolución definitiva del asunto, pero que se puso de manifiesto con posterioridad a ese momento, mediante una resolución del órgano jurisdiccional constitucional nacional que ha declarado inconstitucional un texto legal relativo a la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal [la sentencia [n.º 358/2022 del Tribunal Constitucional]], invocando la pasividad del legislador que no intervino para adecuar ese texto a otra resolución del mismo órgano jurisdiccional constitucional, emitida cuatro años antes [de dicha sentencia n.º 358/2022] [la sentencia [n.º 297/2018 del Tribunal Constitucional]], período durante el cual la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales ordinarios formada en aplicación [de esta sentencia n.º 297/2018] ya se había consolidado en el sentido de que dicho texto legal continuaba existiendo en la forma resultante de la aplicación de la [citada sentencia n.º 297/2018], con la consecuencia práctica de la reducción a la mitad del plazo de prescripción para todos los delitos respecto de los cuales no se hubiera dictado una sentencia condenatoria firme con anterioridad a la [sentencia n.º 297/2018 de Tribunal Constitucional] y el consiguiente archivo del procedimiento penal respecto de los acusados en el caso de autos?

2) El artículo 2 TUE, sobre los valores del Estado de Derecho y el respeto de los derechos humanos en una sociedad caracterizada por la justicia, y el artículo 4 TUE, apartado 3, relativo al principio de cooperación leal entre la Unión y los Estados miembros, aplicando la Decisión [2006/928], en lo que respecta al compromiso de garantizar la eficiencia del sistema judicial rumano, y a la luz del artículo 49, apartado 1, última frase, de la [Carta], que consagra el principio de la ley penal más favorable, ¿deben interpretarse, en relación con el sistema judicial interno en su conjunto, en el sentido de que se oponen a una situación jurídica como la controvertida en el procedimiento principal, en la que los recurrentes condenados solicitan, mediante una vía extraordinaria de recurso, la anulación de una sentencia penal condenatoria firme, invocando la aplicación del principio de la ley penal más favorable, considerada por ellos aplicable durante el enjuiciamiento del fondo del

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





asunto y que establecía un plazo de prescripción más breve que expiró con anterioridad a la resolución definitiva del asunto, pero que se puso de manifiesto con posterioridad a ese momento, mediante una sentencia del órgano jurisdiccional constitucional nacional que ha declarado inconstitucional un texto legal relativo a la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal [la sentencia [n.º 358/2022 del Tribunal Constitucional)], invocando la pasividad del legislador que no intervino para adecuar ese texto a otra resolución del mismo órgano jurisdiccional constitucional, emitida cuatro años antes [de esa sentencia n.º 358/2022] [la sentencia [n.º 297/2018 del Tribunal Constitucional)], período durante el cual la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales ordinarios formada en aplicación de [esta sentencia n.º 297/2018] ya se había consolidado en el sentido de que dicho texto legal continuaba existiendo en la forma resultante de la aplicación [de dicha sentencia n.º 297/2018], con la consecuencia práctica de la reducción a la mitad del plazo de prescripción para todos los delitos respecto de los cuales no se hubiera dictado una sentencia condenatoria firme con anterioridad a [la sentencia n.º 297/2018 del Tribunal Constitucional)] y el consiguiente archivo del procedimiento penal respecto de los acusados en el caso de autos?

3) En caso de respuesta afirmativa [a las cuestiones prejudiciales primera y segunda] y solo para el caso de que no se pueda establecer una interpretación conforme con el Derecho de la Unión, ¿debe interpretarse el principio de primacía del Derecho de la Unión en el sentido de que se opone a una normativa o práctica nacional en virtud de la cual los órganos jurisdiccionales nacionales ordinarios están vinculados por las resoluciones del órgano jurisdiccional constitucional nacional y por las resoluciones vinculantes del tribunal supremo nacional, no pudiendo por ello, so pena de incurrir en infracción disciplinaria, dejar inaplicada de oficio la jurisprudencia derivada de las resoluciones antes referidas, ni siquiera cuando consideren, a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia, que dicha jurisprudencia es contraria, en particular, a los artículos 2 TUE, 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, y 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, todo ello aplicando la Decisión [2006/928] y a la luz del artículo 49, apartado 1, última frase, de la [Carta], como en la situación del procedimiento principal?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

«1) El artículo 325 TFUE, apartado 1, y el artículo 2, apartado 1, del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, firmado en Bruselas el 26 de julio de 1995 y anexo al Acto del Consejo de 26 de julio de 1995, deben interpretarse en el sentido de que los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro no están obligados a dejar inaplicadas las sentencias del tribunal constitucional de ese Estado miembro que invaliden la disposición legislativa nacional que regula las causas 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.





interrupción del plazo de prescripción en materia penal por vulnerarse el principio de legalidad de los delitos y las penas tal como se protege en Derecho nacional, en sus exigencias relativas a la previsibilidad y a la precisión de la ley penal, incluso si estas sentencias tienen como consecuencia que un número considerable de asuntos penales, incluidos asuntos relativos a infracciones de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión Europea, serán archivados debido a la prescripción de la responsabilidad penal.

En cambio, dichas disposiciones del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que los órganos jurisdiccionales de ese Estado miembro están obligados a dejar inaplicado un estándar nacional de protección relativo al principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior) que permita cuestionar, también en el marco de recursos contra sentencias firmes, la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal en tales asuntos por actuaciones procesales realizadas antes de la constatación de invalidez.

2) El principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual los órganos jurisdiccionales nacionales ordinarios de un Estado miembro están vinculados por las resoluciones del tribunal constitucional y por las del tribunal supremo de ese Estado miembro y no pueden, por esta razón y a riesgo de que se comprometa la responsabilidad disciplinaria de los jueces de que se trate, dejar inaplicada de oficio la jurisprudencia resultante de esas resoluciones, aun cuando consideren, a la luz de una sentencia del Tribunal de Justicia, que esa jurisprudencia es contraria a disposiciones del Derecho de la Unión de efecto directo»

→ FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES (PARTICULARES)

I. CUESTIONES PREJUDICIALES PRIMERA Y SEGUNDA

Las cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, tienen por objeto la interpretación de los artículos 2 TUE, 4 TUE, apartado 3, y 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, del artículo 325 TFUE, apartado 1, del artículo 49, apartado 1, última frase, de la Carta, del artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF y de la Directiva 2006/112. No obstante, de la motivación de la resolución de remisión se desprende que las dudas del órgano jurisdiccional remitente que están en el origen de estas cuestiones prejudiciales se refieren, en esencia, a la interpretación, por una parte, de las disposiciones del Derecho de la Unión que exigen a los Estados miembros luchar eficazmente contra las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión y, por otra parte, de las garantías dimanantes del principio de legalidad de los delitos y las penas. En estas circunstancias, procede examinar las cuestiones prejudiciales primera y segunda

* 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.





únicamente a la luz del artículo 325 TFUE, apartado 1, del artículo 49, apartado 1, de la Carta y del artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF.

Mediante las cuestiones prejudiciales de referencia el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se dilucide si estas disposiciones deben interpretarse en el sentido de que los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro están obligados a dejar inaplicadas, por una parte, sentencias del tribunal constitucional de ese Estado miembro que invalidan la disposición legislativa nacional que regula las causas de interrupción del plazo de prescripción en materia penal, por conculcar el principio de legalidad de los delitos y las penas, en sus exigencias relativas a la previsibilidad y a la precisión de la ley penal, y, por otra parte, una sentencia del tribunal supremo de ese Estado miembro, de donde se desprende que las reglas que regulan esas causas de interrupción, tal como se deducen de dicha jurisprudencia constitucional, pueden aplicarse retroactivamente como ley penal más favorable (*lex mitior*) para cuestionar sentencias condenatorias firmes, en el bien entendido de que esas sentencias tienen como consecuencia que un número considerable de asuntos penales, incluidos asuntos relativos a infracciones de fraude grave que afecta a los intereses financieros de la Unión, serán archivados debido a la prescripción de la responsabilidad penal.

Mediante su cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta:

I.1 Preliminar

Con carácter preliminar, ha de señalarse que el alcance exacto de las reglas que regulaban, en Rumanía, la interrupción de los plazos de prescripción en materia penal durante el período comprendido entre el 25 de junio de 2018, fecha de publicación de la sentencia n.º 297/2018 del Tribunal Constitucional, y el 30 de mayo de 2022, fecha de entrada en vigor de la OUG n.º 71/2022, fue debatido por las partes tanto en el marco de sus observaciones escritas como en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia. A este respecto es preciso recordar que, en el marco del procedimiento del artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, solo el juez nacional es competente para determinar y apreciar los hechos del litigio principal y para interpretar y aplicar el Derecho nacional [sentencias de 31 de enero de 2023, Puig Gordi y otros, C-158/21, EU:C:2023:57, apartado 61, y de 21 de marzo de 2023, Mercedes-Benz Group (Responsabilidad de los fabricantes de vehículos equipados con dispositivos de desactivación), C-100/21, EU:C:2023:229, apartado 59]. [**Ap.76**]

En el presente asunto, según las explicaciones dadas por el órgano jurisdiccional remitente, de las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional, resumidas en los **apartados 23 a 29 de la presente sentencia**, resulta que, durante el período comprendido entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de mayo de 2022, el Derecho rumano no preveía ninguna causa de interrupción del plazo 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.





prescripción de la responsabilidad penal. Por tanto, a efectos de la respuesta que ha de darse a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, debe considerarse que tal era el estado del Derecho rumano durante ese período.

Habida cuenta de la jurisprudencia recordada en el **apartado 76** de la presente sentencia, procede asimismo responder a estas cuestiones prejudiciales en base a la interpretación que hace el órgano jurisdiccional remitente de la sentencia n.º 67/2022 del Tribunal Supremo, según la cual la interpretación por esta última del principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (*lex mitior*) permite retrotraer los efectos de la inexistencia de causas de interrupción del referido plazo en Derecho rumano a actuaciones procesales realizadas antes del 25 de junio de 2018, fecha de publicación de la sentencia n.º 297/2018 del Tribunal Constitucional.

I.2 Sobre el incumplimiento de la obligación de luchar contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas

1. En la medida en que de la resolución de remisión se desprende que el asunto principal se refiere, en particular, a hechos constitutivos de fraude grave del IVA, **procede recordar que los Estados miembros están obligados a adoptar las medidas necesarias para garantizar el cobro efectivo e íntegro de los recursos propios de la Unión, que son los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA** (sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 182 y jurisprudencia citada).

Dicho lo anterior, la imposición de sanciones penales para proteger los intereses financieros de la Unión, y en particular la correcta percepción de dichos ingresos constituye una competencia compartida entre la Unión y los Estados miembros, en el sentido del artículo 4 TFUE, apartado 2 (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 43).

En este caso, en el momento de los hechos controvertidos en el asunto principal, el régimen de prescripción aplicable a las infracciones penales que afectaran a los intereses financieros de la Unión no había sido objeto de armonización por el legislador de la Unión, que solo se produjo posteriormente, de forma parcial, mediante la adopción de la Directiva PIF (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 44), que, como ya se ha señalado en el apartado 64 de la presente sentencia, no es aplicable en el asunto principal.

Por lo tanto, la adopción de reglas que regulasen la prescripción de la responsabilidad penal por infracciones que afectaran a los intereses financieros de la Unión era, en el momento de los hechos controvertidos en el asunto principal,

* 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.





competencia de los Estados miembros. No obstante, tales Estados tienen que cumplir, al ejercer esta competencia, las obligaciones que les impone el Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de febrero de 2019, Rimšēvičs y BCE/Letonia, C-202/18 y C-238/18, EU:C:2019:139, apartado 57, y de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 216).

a) A este respecto, debe subrayarse, en primer lugar, que:

El artículo 325 TFUE, apartado 1, impone a los Estados miembros el deber de luchar contra el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas (sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 181 y jurisprudencia citada).

Aunque los Estados miembros disponen de libertad de elección en lo que respecta a las sanciones aplicables, que pueden adoptar la forma de sanciones administrativas, de sanciones penales o de una combinación de ambas, deben velar no obstante, con arreglo al artículo 325 TFUE, apartado 1, porque los casos de fraude grave o de otra actividad ilegal grave que afecte a los intereses financieros de la Unión se castiguen con sanciones penales efectivas y disuasorias [véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 191, y de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración), C-213/19, EU:C:2022:167, apartado 219]. [**Ap.83 y 84**]

b) En segundo lugar, el artículo 2, apartado 1, del Convenio:

Exige a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para que a los comportamientos constitutivos de fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión, incluidos los fraudes en materia de IVA, les sean impuestas sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias, que incluyan, al menos en los supuestos de fraude grave, a saber, aquellos cuyo montante mínimo no puede ser fijado por los Estados miembros en más de 50 000 euros, penas privativas de libertad (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, apartado 36 y jurisprudencia citada). [**Ap.85**]

A tal efecto, los Estados miembros deben velar por que las normas de prescripción previstas por el Derecho interno permitan una represión efectiva de las infracciones vinculadas a tales fraudes (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 36). [**Ap.86**]

En este caso, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, tal como se han resumido en los apartados 23 a 32 de la presente sentencia, se desprende que, por una parte, en aplicación de las sentencias n.os 297/2018 y

* 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.





358/2022 del Tribunal Constitucional, durante el período comprendido entre el 25 de junio de 2018, fecha de publicación de la referida sentencia n.º 297/2018, y el 30 de mayo de 2022, fecha de entrada en vigor de la OUG n.º 71/2022, el Derecho rumano no preveía ningún caso que permitiera la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal y que, por otra parte, según la sentencia n.º 67/2022 de Tribunal Supremo) esta jurisprudencia constitucional puede invocarse como ley penal más favorable (lex mitior), también para cuestionar sentencias condenatorias firmes.

En lo concerniente a los efectos concretos que pudieran aparejarse a esa jurisprudencia, el órgano jurisdiccional remitente indica que, en el marco del asunto principal, la aplicación, como ley penal más favorable (lex mitior), de la regla resultante de las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional, según la cual, durante el período contemplado en el apartado anterior, el Derecho rumano no preveía ninguna causa de interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal, tendría como consecuencia que el plazo de prescripción de diez años, previsto para las infracciones en cuestión en el asunto principal, habría expirado antes de que la condena de los recurrentes en el asunto principal adquiriera firmeza, **lo que acarrearía el sobreseimiento del procedimiento penal y la imposibilidad de condenar a estos últimos.**

2. El órgano jurisdiccional remitente ha subrayado igualmente que las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional pueden afectar a un «número considerable de asuntos», incluidos asuntos terminados al dictarse sentencias condenatorias firmes, que podrían cuestionarse mediante recursos extraordinarios como los controvertidos en el asunto principal.

Además, si bien, como se ha señalado en el **apartado 65 de** la presente sentencia, la Decisión 2006/928 no es aplicable como tal a infracciones de fraude fiscal, como las controvertidos en el asunto principal, no es menos cierto que los datos presentados por la Comisión en su informe de 22 de noviembre de 2022 al Parlamento Europeo y al Consejo relativo a los progresos realizados por Rumanía en el marco del Mecanismo de Cooperación y Verificación [COM(2022) 664 final], en ejecución del artículo 2 de dicha Decisión, confirman la existencia del riesgo de que muchos casos de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión ya no puedan ser sancionados debido a la prescripción de la responsabilidad penal que conllevan. [Ap.65: «*Por otra parte, en la medida en que, según la información facilitada al Tribunal de Justicia, los hechos controvertidos en el asunto principal no son constitutivos de corrupción, es manifiesto que la interpretación de la Decisión 2006/928 tampoco es pertinente a efectos de la respuesta que ha de darse a las cuestiones prejudiciales primera y segunda*»].

En efecto, de ese informe, mencionado por el órgano jurisdiccional remitente, se desprende que las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional

* 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.





podrían llevar «al sobreseimiento del procedimiento penal y a la supresión de la responsabilidad penal en un gran número de asuntos» y que la situación creada comporta el «riesgo de que miles de procesados no sean considerados penalmente responsables».

3. Se puede deducir de los elementos anteriores que la situación jurídica que resulta de la aplicación de las sentencias n. os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional y de la sentencia n.º 67/2022 del Tribunal Supremo genera un riesgo sistémico de impunidad respecto a las infracciones de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión, en particular en los asuntos cuya complejidad requiere una instrucción más larga por parte de las autoridades penales. Pues bien, **la existencia de tal riesgo sistémico de impunidad constituye un caso de incompatibilidad con las exigencias del artículo 325 TFUE, apartado 1, y del artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF, tal como se han recordado en los apartados 83 a 86 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 203).**

A este respecto, incumbe, en primer lugar, al legislador nacional adoptar las medidas necesarias para satisfacer tales exigencias, en particular adoptando las disposiciones necesarias y, en su caso, modificando las disposiciones existentes a fin de garantizar que el régimen aplicable a la acción penal y a **la sanción de las infracciones de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión**, incluidas las reglas que regulan la prescripción de la responsabilidad penal, sea conforme a las disposiciones del artículo 325 TFUE, apartado 1, y del artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF. **Este régimen debe estar configurado de tal manera que no presente, por razones inherentes a él, un riesgo sistémico de impunidad de los hechos constitutivos de tales infracciones y que garantice la protección de los derechos fundamentales de las personas acusadas** (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 41, y de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 193).

Pues bien, una situación jurídica en la que la normativa de un Estado miembro que regula la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal ha sido invalidada y, por tanto, privada de efecto por el tribunal constitucional de ese Estado miembro, sin que el legislador nacional haya subsanado esa situación durante un período de cerca de cuatro años, **es incompatible con la obligación, recordada en los apartados 83 a 86 de la presente sentencia**, de velar por que en los casos de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión, cometidos en el territorio nacional, se impongan sanciones penales efectivas y disuasorias. En efecto, tal situación, que afecta a una disposición de alcance general que era

* 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.





aplicable en todo procedimiento penal y cuya no sustitución, a raíz de su declaración de inconstitucionalidad, no era previsible ni por las autoridades encargadas de las actuaciones ni por los órganos jurisdiccionales penales, **comporta el riesgo intrínseco de que muchos casos de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión no puedan ser sancionados debido a la expiración de dicho plazo, en particular en los asuntos cuya complejidad requiere una instrucción más larga por parte de las autoridades penales.**

I.3 Sobre las obligaciones que incumben a los órganos jurisdiccionales nacionales

1. De reiterada jurisprudencia resulta que, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de las exigencias de ese Derecho en el litigio del que conoce, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una norma de efecto directo del Derecho de la Unión, sin que deba solicitar o esperar la previa eliminación de dicha normativa o práctica nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional [sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, apartado 24; de 24 de junio de 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, apartados 61 y 62, y de 22 de febrero de 2022, RS (Efectos de las sentencias de un tribunal constitucional), C-430/21, EU:C:2022:99, apartado 53]. [Ap.95]

2. En el presente asunto, **el artículo 325 TFUE, apartado 1, y el artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF** están formulados en términos claros y precisos y no están sujetos a ninguna condición, de manera que tienen efecto directo (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 253 y jurisprudencia citada). Así pues, corresponde, en principio, a los órganos jurisdiccionales nacionales dar plenos efectos a las obligaciones que resultan del artículo 325 TFUE, apartado 1, y del artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF y dejar sin aplicación disposiciones internas que, en el marco de un procedimiento relativo a fraudes graves que afecten a los intereses financieros de la Unión, **impiden la aplicación de sanciones efectivas y disuasorias para luchar contra tales infracciones** (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 194 y jurisprudencia citada).

3. Resulta así que, en principio, los **órganos jurisdiccionales nacionales están obligados**, conforme a los mencionados artículos 325, apartado 1, y 2, apartado 1,

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





a dejar inaplicadas las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional, de donde resulta que, durante el período comprendido entre el 25 de junio de 2018, fecha de publicación de la citada sentencia n.º 297/2018, y el 30 de mayo de 2022, fecha de entrada en vigor de la OUG n.º 71/2022, el Derecho rumano no preveía ninguna causa de interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal, en la medida en que estas sentencias tienen por efecto dar lugar a la prescripción de la responsabilidad penal en un gran número de casos de fraude grave que afecta a los intereses financieros de la Unión y, por tanto, como se ha constatado en el apartado 91 de la presente sentencia, **crear un riesgo sistémico de impunidad respecto a tales infracciones.**

Asimismo, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados, en principio, conforme a las citadas disposiciones, a dejar inaplicada la sentencia n.º 67/2022 del Tribunal Supremo, en la medida en que esta sentencia permite invocar la prescripción de la responsabilidad penal, sobre la base de los efectos de las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional como ley penal más favorable (*lex mitior*), en casos de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión y, por tanto, **incrementa el riesgo sistémico de impunidad respecto a tales infracciones.**

4. Sin embargo, aún es necesario verificar si la obligación de dejar inaplicadas tales sentencias colisiona, en una situación como la controvertida en el asunto principal, con la protección de los derechos fundamentales. **A este respecto, procede recordar:**

a) En primer lugar, que, tal como resulta de reiterada jurisprudencia, la obligación de garantizar la **recaudación eficaz de los recursos de la Unión no exime a los órganos jurisdiccionales nacionales del necesario respeto de los derechos fundamentales garantizados por la Carta y los principios generales del Derecho de la Unión**, dado que los procedimientos penales incoados por infracciones en materia de IVA constituyen una aplicación del Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta (sentencia de 17 de enero de 2019, *Dzivev y otros*, C-310/16, EU:C:2019:30, apartado 33, y, en este sentido, sentencia de 21 de diciembre de 2021, *Euro Box Promotion y otros*, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 204).

En este caso, de las explicaciones dadas por el órgano jurisdiccional remitente resulta que la jurisprudencia nacional pertinente en el marco del asunto principal, resumida en los apartados 23 a 32 de la presente sentencia, **se basa en dos principios distintos**, a saber:

- por una parte, respecto de las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional, el **principio de legalidad de los delitos** y las penas, en sus exigencias relativas a la previsibilidad y a la precisión de la ley penal;

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





- por otra parte, respecto de la sentencia n.º 67/2022 del Tribunal Supremo, el principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior), también a sentencias condenatorias firmes dictadas después del 25 de junio de 2018.

En el ordenamiento jurídico de la Unión, el principio de legalidad de los delitos y las penas y el principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior) están consagrados en el artículo 49, apartado 1, de la Carta [Ap.103]

i) En virtud del **principio de legalidad de los delitos y las penas**, las disposiciones penales deben, en particular, garantizar la accesibilidad y la previsibilidad tanto en lo que respecta a la definición de la infracción como a la determinación de la pena (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 55, y de 11 de junio de 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, apartado 48). **Además, el requisito de la precisión de la ley aplicable**, que es inherente a este principio, implica que la ley defina de manera clara las infracciones y las penas con las que se castigan. Este requisito se cumple cuando el justiciable puede saber, a partir del texto de la disposición pertinente y, si fuera necesario, con ayuda de la interpretación que de ella hacen los tribunales, qué actos y omisiones desencadenan su responsabilidad penal (sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 56, y, en este sentido, sentencia de 11 de junio de 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, apartado 49).

ii) Por último, conforme a la última frase del artículo 49, apartado 1, de la Carta, el principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior) exige que, si con posterioridad a la comisión de una infracción la ley dispone una pena más leve, deberá aplicarse esta.

Antes de nada, la aplicación de este último principio supone una sucesión de regímenes jurídicos en el tiempo y se basa en la constatación de que esta sucesión refleja, en el seno del ordenamiento jurídico de que se trate, un cambio de posición en lo referente bien a la calificación penal de los hechos susceptibles de constituir una infracción o bien a la pena que ha de aplicarse a tal infracción (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de agosto de 2018, Clergeau y otros, C-115/17, EU:C:2018:651, apartado 33 y jurisprudencia citada).

A continuación, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las reglas que regulan la prescripción en materia penal no están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 49, apartado 1, de la Carta (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros, C-105/14, EU:C:2015:555, apartados 54 a 57) [**Ap.108**]

Por consiguiente, la obligación que incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales de dejar inaplicadas las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del

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





Tribunal Constitucional y la sentencia n.º 67/2022 del Tribunal Supremo) no afecta ni al principio de previsibilidad, de precisión y de irretroactividad de los delitos y las penas, ni al principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior), tal como se garantizan en el artículo 49, apartado 1, de la Carta. **[Ap.109]**

b) **En segundo lugar, ha de recordarse que**, cuando, como sucede en este caso, un órgano jurisdiccional de un Estado miembro deba controlar la conformidad con los derechos fundamentales de una disposición o de una medida nacional por la que se aplica el Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, en una situación en la que la acción de los Estados miembros no esté totalmente determinada por el Derecho de la Unión, las autoridades y tribunales nacionales siguen estando facultados para aplicar estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, siempre que esa aplicación no afecte al nivel de protección previsto por la Carta, según su interpretación por el Tribunal de Justicia, ni a la primacía, la unidad y la efectividad del Derecho de la Unión (sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 29; de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 47, y de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 211).

En el presente asunto, según las explicaciones dadas por el órgano jurisdiccional remitente, las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional y la sentencia n.º 67/2022 del Tribunal Supremo se basan en la premisa según la cual, en Derecho rumano, las reglas relativas a la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal pertenecen al Derecho penal material y, por consiguiente, están sujetas al principio de legalidad de los delitos y las penas, así como al principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior), tal como se garantizan en la Constitución de Rumanía. **Así pues, estos principios deben considerarse estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, en el sentido del apartado anterior. [Ap.111]**

De lo expuesto en los **apartados 108 y 109** de la presente sentencia se deduce que esos estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales no comprometen, en un caso como el del asunto principal, el nivel de protección previsto por la Carta, según su interpretación por el Tribunal de Justicia.

A este respecto, procede recordar la importancia que reviste, tanto en el ordenamiento jurídico de la Unión como en los ordenamientos jurídicos nacionales, el principio de legalidad de los delitos y las penas, en sus exigencias relativas a la previsibilidad, la precisión y la irretroactividad de la ley penal aplicable (sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 51). **[Ap.113]**

* 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.





5. Las exigencias de previsibilidad, de precisión y de irretroactividad de la ley penal constituyen una expresión particular del principio de seguridad jurídica.

En efecto, este principio fundamental del Derecho de la Unión exige, por una parte, que las normas jurídicas sean claras y precisas y, por otra, que su aplicación sea previsible para los justiciables, en especial cuando puedan tener consecuencias desfavorables. Dicho principio constituye un elemento esencial del Estado de Derecho, el cual se consagra en el artículo 2 TUE a la vez como valor fundacional de la Unión y como valor común de los Estados miembros (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de marzo de 2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, apartados 161 y 162, y de 16 de febrero de 2022, *Hungría/Parlamento y Consejo*, C-156/21, EU:C:2022:97, apartados 136 y 223). [Ap.114]

En el presente asunto, cabe observar que, al considerar, en un primer momento, que el legislador rumano había conculcado el principio constitucional de previsibilidad y de precisión de la ley penal al permitir que actuaciones procesales interrumpieran el plazo de prescripción de la responsabilidad penal, aun cuando esas actuaciones no se comunicaban al sospechoso o al acusado, el Tribunal Constitucional rumano aplicó un estándar nacional de protección de los derechos fundamentales que viene a completar la protección frente a la arbitrariedad en materia penal como la ofrece el Derecho de la Unión, en virtud del principio de seguridad jurídica. También aplicó tal estándar nacional de protección de los derechos fundamentales cuando, en un segundo momento, constató, en esencia, que la falta de intervención del legislador rumano para sustituir la disposición del Código Penal relativa a la interrupción de dicho plazo declarada inconstitucional había dado lugar a una nueva situación carente de claridad y de previsibilidad, vulnerando ese principio constitucional. [Ap.115]

A la luz de la importancia de esta protección frente a la arbitrariedad, tanto en el ordenamiento jurídica de la Unión como en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, el Tribunal de Justicia consideró, en esencia, en los apartados 58 a 62 de la sentencia de 5 de diciembre de 2017, *M.A.S. y M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936), que un estándar nacional de protección cuyo fin es consagrar las exigencias de previsibilidad, de precisión y de irretroactividad de la ley penal, también del régimen de prescripción relativo a las infracciones penales, podía ser un obstáculo a la obligación que, en las circunstancias en cuestión en el asunto que dio lugar a esa sentencia, incumbía a los órganos jurisdiccionales nacionales en virtud del artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, de **dejar inaplicadas disposiciones nacionales que regulan la prescripción en materia penal, y ello aunque la aplicación de estas disposiciones nacionales impidiese la imposición de sanciones penales efectivas y disuasorias en un número considerable de casos de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión.** [116]

* 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.





Era pertinente asimismo, a este respecto, el hecho de que el régimen de prescripción aplicable a las infracciones penales que afecten a los intereses financieros de la Unión, en cuestión en ese asunto, **no había sido, como en el presente asunto, objeto de una armonización completa, tal como se ha señalado en el apartado 81 de la presente sentencia. [Ap.117]**

6. En atención a las consideraciones que figuran en los apartados **113 a 117** de la presente sentencia y al igual de lo que consideró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), procede concluir que en el marco de un caso como el del asunto principal:

Los órganos jurisdiccionales rumanos no están obligados a dejar inaplicada la jurisprudencia nacional contemplada en el **apartado 111** de la presente sentencia, conforme al artículo 325 TFUE, apartado 1, y al artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF, a pesar de la existencia de un riesgo sistémico de impunidad de las infracciones de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión, en la medida en que las sentencias citadas en ese apartado 111 se basan en el principio de legalidad de los delitos y las penas tal como se protege en el Derecho nacional, en sus exigencias relativas a la previsibilidad y a la precisión de la ley penal, también del régimen de prescripción relativo a las infracciones penales.

7. No obstante, de las explicaciones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que la sentencia n.º 67/2022 del Tribunal Supremo) también se basa en el principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior) dimanante de las sentencias n.os 297/2018 y 358/2022 del Tribunal Constitucional) Según la interpretación que hace el órgano jurisdiccional remitente de la sentencia n.º 67/2022 del Tribunal Supremo, esta habría constatado que dicho principio permite retrotraer los efectos de la inexistencia de causas de interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal en Derecho rumano derivada de esas dos sentencias del Tribunal Constitucional a actuaciones procesales realizadas antes del 25 de junio de 2018, fecha de publicación de la citada sentencia n.º 297/2018.

Pues bien, la aplicación de un estándar nacional de protección relativo al principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior) debe distinguirse de la del estándar nacional de protección examinado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936). A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que la aplicación de ese primer estándar nacional de protección puede agravar el riesgo sistémico de que infracciones de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión escapen a toda sanción penal, infringiéndose el artículo 325 TFUE, apartado 1, y el artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF.

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





En efecto, contrariamente al estándar nacional de protección relativo a la previsibilidad de la ley penal, que, según el órgano jurisdiccional remitente, se limita a neutralizar el efecto interruptor de actuaciones procesales realizadas durante el período comprendido entre el 25 de junio de 2018, fecha de publicación de la sentencia n.º 297/2018 del Tribunal Constitucional), y el 30 de mayo de 2022, fecha de entrada en vigor de la OUG n.º 71/2022, el estándar nacional de protección relativo al principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior) permite, al menos en algunos casos, neutralizar el efecto interruptor de actuaciones procesales realizadas incluso antes del 25 de junio de 2018, pero después de la entrada en vigor del Código Penal el 1 de febrero de 2014, esto es, durante un período de más de cuatro años.

En tales circunstancias, habida cuenta de la necesaria ponderación de este último estándar nacional de protección con las disposiciones del artículo 325 TFUE, apartado 1, y del artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF, debe considerarse que la aplicación, por un juez nacional, de dicho estándar, para cuestionar la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal por actuaciones procesales realizadas antes del 25 de junio de 2018, fecha de publicación de la sentencia n.º 297/2018 del Tribunal Constitucional, compromete la primacía, la unidad y la efectividad del Derecho de la Unión, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 110 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 212).

Por consiguiente, ha de considerarse que los órganos jurisdiccionales nacionales no pueden, en el marco de procedimientos judiciales para sancionar penalmente infracciones de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión, aplicar el estándar nacional de protección relativo al principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior), tal como se ha contemplado en el apartado 119 de la presente sentencia, a fin de cuestionar la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal mediante actuaciones procesales realizadas antes del 25 de junio de 2018, fecha de publicación de la sentencia n.º 297/2018 del Tribunal Constitucional).

En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que:

«el artículo 325 TFUE, apartado 1, y el artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF deben interpretarse en el sentido de que los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro no están obligados a dejar inaplicadas las sentencias del tribunal constitucional de ese Estado miembro que invaliden la disposición legislativa nacional que regula las causas de interrupción del plazo de prescripción en materia penal por vulnerarse el principio de legalidad de los delitos y las penas tal como se protege en Derecho nacional, en sus

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





exigencias relativas a la previsibilidad y a la precisión de la ley penal, incluso si estas sentencias tienen como consecuencia que un número considerable de asuntos penales, incluidos asuntos relativos a infracciones de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la Unión, serán archivados debido a la prescripción de la responsabilidad penal. En cambio, dichas disposiciones del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que los órganos jurisdiccionales de ese Estado miembro están obligados a dejar inaplicado un estándar nacional de protección relativo al principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable (lex mitior) que permita cuestionar, también en el marco de recursos contra sentencias firmes, la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad penal en tales asuntos por actuaciones procesales realizadas antes de la constatación de invalidez»

II. TERCERA CUESTIÓN PREJUDICIAL

Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se dilucide si el principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual los órganos jurisdiccionales ordinarios de un Estado miembro están vinculados por las resoluciones del tribunal constitucional y por las del tribunal supremo de ese Estado miembro y no pueden, por esta razón y a riesgo de que se comprometa la responsabilidad disciplinaria de los jueces de que se trate, dejar inaplicada de oficio la jurisprudencia resultante de esas resoluciones, **aun cuando consideren, a la luz de una sentencia del Tribunal de Justicia, que esa jurisprudencia es contraria al Derecho de la Unión.**

A este respecto, procede recordar que, si bien corresponde a los Estados miembros determinar cómo organizan su administración de justicia, al ejercer esta competencia, esos Estados miembros deben cumplir las obligaciones que les impone el Derecho de la Unión. Lo mismo sucede en el ámbito de la responsabilidad disciplinaria de los jueces por la inobservancia de las resoluciones del tribunal constitucional y del tribunal supremo del Estado miembro de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 133 y jurisprudencia citada).

1. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de primacía del Derecho de la Unión consagra la preeminencia del Derecho de la Unión sobre el Derecho de los Estados miembros. Por consiguiente, este principio impone la obligación de garantizar la plena eficacia de las distintas normas de la Unión a todos los órganos e instituciones de los Estados miembros, sin que el Derecho de los Estados miembros pueda afectar a la eficacia reconocida a esas distintas normas en el territorio de dichos Estados (sentencia de 18 de mayo de 2021, Asociația «Forumul Judecătorilor din România» y otros, C-83/19, C-127/19,

* 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.





C-195/19, C-291/19, C-355/19 y C-397/19, EU:C:2021:393, apartado 244 y jurisprudencia citada).

2. Tal como se ha recordado en el **apartado 95** de la presente sentencia, el principio de primacía impone al juez nacional la obligación de garantizar la plena eficacia de las exigencias del Derecho de la Unión en el litigio del que conoce, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una norma de efecto directo del Derecho de la Unión, como el artículo 325 TFUE, apartado 1, sin que deba solicitar o esperar la previa eliminación de dicha normativa o práctica nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional.

En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente señala que podría verse abocado, en el supuesto de que de la respuesta a las cuestiones prejudiciales primera y segunda resultara una incompatibilidad con el Derecho de la Unión y de que se comprobara que una interpretación conforme con el Derecho de la Unión no es posible habida cuenta de los motivos invocados ante él, a dejar inaplicadas las soluciones adoptadas en la jurisprudencia nacional mencionada en el apartado 111 de la presente sentencia. Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente subraya que el nuevo régimen disciplinario, previsto en los artículos 271 y 272 de la Ley n.º 303/2022 sobre el estatuto de los jueces y fiscales, permite sancionar a los jueces que, de mala fe o por negligencia grave, no cumplan las sentencias del Tribunal Constitucional) o del Tribunal Supremo) dictadas en recursos de casación en interés de Ley.

A este respecto, es preciso recordar que una resolución dictada en un procedimiento prejudicial por el Tribunal de Justicia vincula al juez nacional en cuanto a la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión de que se trate a efectos de la resolución del litigio principal [véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de febrero de 1977, Benedetti, 52/76, EU:C:1977:16, apartado 26, y de 22 de febrero de 2022, RS (Efectos de las sentencias de un tribunal constitucional), C-430/21, EU:C:2022:99, apartado 74].

Por consiguiente:

a) el juez nacional que haya ejercido la facultad que le otorga el artículo 267 TFUE, párrafo segundo, debe, en su caso, dejar de lado las valoraciones del órgano jurisdiccional nacional superior si, habida cuenta de la interpretación dada por el Tribunal de Justicia, estima que las referidas valoraciones no son compatibles con el Derecho de la Unión, dejando inaplicada, en caso de necesidad, la norma nacional que lo obliga a atenerse a las resoluciones de dicho órgano jurisdiccional superior [sentencia de 22 de febrero de 2022, RS (Efectos de las sentencias de un tribunal constitucional), C-430/21, EU:C:2022:99, apartado 75].

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





b) El juez nacional que haya ejercido la facultad o haya cumplido la obligación de plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 267 TFUE no puede verse impedido de aplicar inmediatamente el Derecho de la Unión de conformidad con la resolución o la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, so pena de reducir el efecto útil de ese artículo. Debe añadirse que la facultad de hacer, en el momento mismo de esa aplicación, todo lo necesario para dejar inaplicada una normativa o práctica nacional que, en su caso, constituya un obstáculo a la plena eficacia de las normas del Derecho de la Unión forma parte integrante de la función de juez de la Unión que corresponde al juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las normas del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 257).

3. Pues bien, una normativa o una práctica nacional según la cual las resoluciones del tribunal constitucional y del tribunal supremo del Estado miembro de que se trate vinculan a los órganos jurisdiccionales ordinarios, cuando estos últimos consideran, a la luz de una sentencia dictada en un procedimiento prejudicial por el Tribunal de Justicia, que la jurisprudencia emanada de esas resoluciones es contraria al Derecho de la Unión, puede impedir a estos órganos jurisdiccionales garantizar la plena eficacia de las exigencias de este Derecho, pudiendo tal efecto verse reforzado por el hecho de que el Derecho nacional califique la posible inobservancia de esa jurisprudencia como una infracción disciplinaria (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 259).

4. En lo relativo, más precisamente, a la responsabilidad disciplinaria en que pueden incurrir los jueces, según la normativa de un Estado miembro, en caso de inobservancia de las resoluciones del tribunal constitucional y del tribunal supremo de ese Estado miembro, el hecho de que un órgano jurisdiccional nacional ejerza las funciones que le confieren los Tratados y cumpla las obligaciones que le incumben en virtud de estos, dando, conforme al principio de primacía del Derecho de la Unión, efecto a una disposición de este Derecho como el artículo 325 TFUE, apartado 1, o el artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF, y a su interpretación por el Tribunal de Justicia, no puede, por definición, constituir una infracción disciplinaria de los jueces que integran tal órgano jurisdiccional nacional sin que se infrinjan, ipso facto, dicha disposición y ese principio [véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 260, y de 13 de julio de 2023, YP y otros (Levantamiento de la inmunidad de un juez y

* 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.





suspensión en sus funciones), C-615/20 y C-671/20, EU:C:2023:562, apartado 85 y jurisprudencia citada].

De lo anterior resulta que:

«el principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual los órganos jurisdiccionales nacionales ordinarios de un Estado miembro están vinculados por las resoluciones del tribunal constitucional y por las del tribunal supremo de ese Estado miembro y no pueden, por esta razón y a riesgo de que se comprometa la responsabilidad disciplinaria de los jueces de que se trate, dejar inaplicada de oficio la jurisprudencia resultante de esas resoluciones, aun cuando consideren, a la luz de una sentencia del Tribunal de Justicia, que esa jurisprudencia es contraria a disposiciones del Derecho de la Unión de efecto directo»

II. SENTENCIAS (Reseñas)

→ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 IVA. 1º Asunto C-180/2022. Sala Primera. ST.13.07.2023

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) -Directiva 2006/112/CE - Artículos 311 y siguientes - Regímenes especiales aplicables en el sector de los objetos de arte - Régimen del margen de beneficio - Sujetos pasivos revendedores - Entrega de objetos de arte por el autor o por sus derechohabientes - Operaciones intracomunitarias - Derecho a deducción del impuesto soportado»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 311 y siguientes 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»).Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Oficina Tributaria de Hamm (Alemania) y el Sr. Harry, un marchante de objetos de arte, en relación con el cálculo de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el supuesto de que se aplique el régimen del margen de beneficio a las entregas de objetos de arte adquiridos previamente por el interesado en el marco de entregas intracomunitarias

→ **Derecho de la Unión – Derecho alemán**

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. El Sr. Harry:

1.1 Es un marchante de arte establecido en Alemania que gestiona galerías en varias ciudades alemanas. En 2014, le fueron entregados objetos de arte 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.





artistas establecidos en otros Estados miembros. Esas entregas fueron declaradas ante el Estado miembro de establecimiento de los artistas como entregas intracomunitarias exentas. El Sr. Harry pagó por estas el IVA correspondiente en concepto de adquisición intracomunitaria y solicitó a la Oficina Tributaria de Hamm que se aplicara el régimen del margen de beneficio a las mencionadas entregas.

Dado que el artículo 25a, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG establece que no se aplica el régimen del margen de beneficio a las entregas de bienes adquiridos por el revendedor con carácter intracomunitario cuando a la entrega del bien al revendedor se haya aplicado la exención para entregas intracomunitarias en el resto del territorio de la Unión Europea, **la Oficina Tributaria de Hamm denegó su solicitud y, por tanto, declaró al Sr. Harry deudor de un importe adicional en concepto de IVA.**

Tras la denegación de su reclamación contra la liquidación relativa a ese importe adicional de IVA, el Sr. Harry interpuso un recurso ante el **Tribunal de lo Tributario de Münster** (Alemania) por el que alegaba que la normativa nacional controvertida no era conforme con el Derecho de la Unión y solicitó la aplicación directa del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. **Al albergar dudas al respecto, dicho órgano jurisdiccional formuló al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial.**

1.2 Mediante sentencia de 29 de noviembre de 2018, Harry (C-264/17, EU:C:2018:968), dictada a raíz de esa petición, el Tribunal de Justicia declaró, por un lado, que el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo revendedor puede optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio a una entrega de objetos de arte que le han sido entregados en una fase anterior, en el marco de una entrega intracomunitaria exenta, por el autor o sus derechohabientes, aunque estos no están incluidos en las categorías de personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva, y, por otro lado, que un sujeto pasivo revendedor no puede optar al mismo tiempo por la aplicación del régimen del margen de beneficio en el marco de una entrega intracomunitaria exenta y solicitar el derecho a la deducción del IVA soportado en situaciones en las que ese derecho está excluido en virtud del artículo 322, letra b), de la Directiva, si esta última disposición no ha sido transpuesta al Derecho nacional.

1.3. A raíz de la sentencia más arriba mencionada, mediante resolución de 7 de noviembre de 2019, el Tribunal de lo Tributario de Münster estimó la demanda del Sr. Harry. En esencia, dicho tribunal consideró que la determinación de la base imponible debía realizarse con arreglo al Derecho de la Unión y que, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 317, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en relación con los artículos 312, 315 y 316 de dicha Directiva, el impuesto sobre 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.





volumen de negocios debe, como elemento integrante del «precio de compra», reducir el margen de beneficio.

La Oficina Tributaria de Hamm interpuso un recurso de casación contra dicha resolución Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto. En esencia, aquella alega [Oficina Tributaria] que el impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias no reduce la base imponible. A este respecto, la Oficina Tributaria de Hamm se remite a las conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto Harry (C-264/17, EU:C:2018:722), quien señaló que, en el caso de las importaciones procedentes de terceros países, el artículo 317, párrafo segundo, de la Directiva del IVA prescribe restar del precio de venta la base imponible de la importación, más el IVA correspondiente a la importación, y consideró, en consecuencia, que la ausencia de una solución análoga para el caso de las adquisiciones intracomunitarias constituye una laguna legal.

1.4. El órgano jurisdiccional remitente señala que, en Derecho nacional, es posible tener en cuenta el impuesto sobre el volumen de negocios al determinar la base imponible a efectos del régimen del margen de beneficio apoyándose en una interpretación del artículo 25a, apartado 3, tercera frase, de la UStG conforme al Derecho de la Unión. No obstante, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de si el órgano jurisdiccional nacional de última instancia puede, cuando un sujeto pasivo se acoge al régimen del margen de beneficio previsto en los artículos 311 y siguientes de la Directiva del IVA, interpretar el artículo 25a, apartado 3, tercera frase, de la UStG en el sentido de que el impuesto correspondiente a las adquisiciones comunitarias no forma parte de la base imponible.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) En unas circunstancias como las del procedimiento principal, en las que un sujeto pasivo, basándose en la sentencia de 29 de noviembre de 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), alega que la entrega de objetos de arte que ha adquirido previamente del autor (o de sus derechohabientes) en el marco de una entrega intracomunitaria exenta está igualmente sometida al régimen del margen de beneficio previsto en los artículos 311 y siguientes de la Directiva [2006/112], ¿debe determinarse la base imponible exclusivamente con arreglo al Derecho de la Unión, a tenor del apartado 49 de dicha sentencia, de manera que no es admisible la interpretación que el tribunal nacional de última instancia hace de una disposición del Derecho nacional -en este caso, del artículo 25a, apartado 3, tercera frase, [de la UStG]- en el sentido de que el impuesto correspondiente a la adquisición intracomunitaria no forma parte de la base imponible?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿deben interpretarse los artículos 311 y siguientes de la Directiva [2006/112], en el sentido de que, al aplicar el régimen del margen de beneficio a las entregas de objetos de arte que

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





hayan sido adquiridos previamente del autor (o de sus derechohabientes) con carácter intracomunitario, el impuesto correspondiente a la adquisición intracomunitaria reduce el margen de beneficio, o existe a este respecto una laguna legal involuntaria en el Derecho de la Unión que no puede ser colmada por la vía del desarrollo jurisprudencial del Derecho, sino únicamente por el legislador de la Unión?

→ DECLARACIÓN - FALLO

«Los artículos 312, 315 y 317, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que el impuesto sobre el valor añadido que un sujeto pasivo revendedor ha pagado por la adquisición intracomunitaria de un objeto de arte, cuya entrega posterior está sujeta al régimen del margen de beneficio en virtud del artículo 316, apartado 1, de dicha Directiva, forma parte de la base imponible de esa entrega»

👉 IVA. 2º Asunto C-344/22. Sala Décima. ST.13.07.2023

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) -Directiva2006/112/CE - Artículo 2, apartado 1, letra c) - Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso - Organismos de Derecho público -Municipio que percibe una tasa termal por la puesta a disposición de instalaciones termales de libre acceso para todos»

→ **Objeto del asunto:** Interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 13, apartado 1, párrafo segundo, 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 municipio de A (Alemania) y la Oficina Tributaria (Alemania), en relación con el derecho del municipio A citado a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado.

→ Derecho de la Unión – Derecho alemán

→ LITIGIO PRINCIPAL

La demandante en el litigio principal es un municipio con un centro termal autorizado por el Estado. El establecimiento termal de la demandante se gestiona, en virtud de la normativa municipal, como sociedad privada municipal y constituye, a la luz de las disposiciones aplicables en materia del impuesto sobre sociedades, una empresa de naturaleza mercantil. Dicha demandante recauda una tasa termal, con arreglo al artículo 4 de la GemO, en relación con el estatuto a que se refiere el artículo 2 de la Ley de Impuestos Locales de Baden-Württemberg (en lo sucesivo,

* 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.





«estatuto municipal»), para cubrir los gastos que le ocasionan la construcción y el mantenimiento de las instalaciones destinadas al cuidado de la salud y el esparcimiento, así como las actividades organizadas a tal efecto.

1. Están sujetas a la tasa termal, en primer lugar, las personas no residentes que se alojen en el municipio y a las que se ofrece la posibilidad de utilizar estas instalaciones y de participar en dichas actividades; en segundo lugar, los residentes del municipio que tengan el centro de sus intereses personales en otro municipio, y, en tercer lugar, las personas no residentes del municipio que se alojen en el municipio por motivos profesionales para participar en congresos u otras actividades (en lo sucesivo, conjuntamente, «deudores de la tasa termal»). **En cambio, la tasa termal no se recauda de los visitantes de un día ni de los no residentes o de los residentes que trabajan o reciben una formación en el municipio.**

2. La tasa termal se fija, para las personas no residentes, en un importe determinado por día de estancia y, para las personas residentes sujetas a ella, en una cantidad a tanto alzado anual independiente de la duración, de la frecuencia y de la temporada de su estancia.

[En la petición de decisión prejudicial se indica que quien ofrezca alojamiento a personas, explote un camping o ponga su vivienda a disposición de personas no residentes como vivienda vacacional a título oneroso deberá notificar tanto la entrada como la salida de esas personas dentro de los tres días siguientes a su llegada y salida. Asimismo, los operadores turísticos estarán obligados a presentar una declaración a efectos de la tasa termal cuando esa tasa esté incluida en la contraprestación que perciban del viajero]

3. La demandante en el litigio principal financió, gracias a los ingresos procedentes de la recaudación de esa tasa durante los años comprendidos entre 2009 y 2012 (en lo sucesivo, «años controvertidos»), la construcción, el mantenimiento y la renovación, en particular, del parque termal, del balneario y de senderos (en lo sucesivo, conjuntamente, «instalaciones termales»). Estas instalaciones son de libre acceso para todos y no se exige ninguna tarjeta termal para entrar en ellas.

Al considerar, en sus declaraciones del IVA correspondientes a los años controvertidos, que la tasa termal constituía la retribución de una actividad sujeta al IVA, a saber, la explotación de un establecimiento termal, **la demandante en el litigio principal** solicitó la deducción del IVA pagado por todas las prestaciones que le habían sido proporcionadas y que estaban relacionadas con el turismo.

En el marco de una inspección tributaria efectuada sobre el terreno por la demandada en el litigio principal, el inspector excluyó, en particular, las cuotas del IVA soportado que no guardaban relación con la explotación del establecimiento termal y tuvo en cuenta las cuotas del IVA soportado relativas al balneario únicamente en la medida en que este se había arrendado. El 20 de marzo de 2015,

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





la demandada en el litigio principal practicó liquidaciones complementarias del IVA de conformidad con esas apreciaciones.

A raíz de la resolución desestimatoria del recurso administrativo presentado por la demandante en el litigio principal, esta interpuso recurso ante el Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg (Alemania).

4. Mediante sentencia de 18 de octubre de 2018, el Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg (Alemania) desestimó el recurso, por considerar, en esencia, que la demandante en el litigio principal no había actuado como empresaria durante el ejercicio de la actividad que había dado lugar al cobro de la tasa termal. Señaló que, dado que la explotación de las instalaciones termales como contraprestación de una tasa termal no constituía una actividad ejercida como empresario, las operaciones declaradas en relación con la recaudación de esa tasa no podían estar sujetas al IVA y que, por consiguiente, debía denegarse la deducción del IVA soportado inicialmente concedida por la demandada en el litigio principal. No obstante, recordó la prohibición de fijar el tributo de manera desfavorable (*reformatio in peius*) respecto de la demandante que interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) En circunstancias como las del procedimiento principal, un municipio que, en virtud de unos estatutos municipales, cobra a los visitantes que se alojen en el término municipal (huéspedes) una tasa termal por la utilización de instalaciones termales (por ejemplo, un parque termal, balneario, senderos), a razón de un importe determinado por cada día de estancia, ¿está ejerciendo una actividad económica en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA], al poner a disposición de los huéspedes las instalaciones termales a cambio de una tasa termal, aunque dichas instalaciones estén, de por sí, disponibles libremente para cualquier persona (por ejemplo, para los habitantes del municipio no sujetos a la tasa termal y otras personas no sujetas a esta tasa)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: En las circunstancias antes mencionadas del procedimiento principal, al determinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo al municipio lleva a "distorsiones significativas" de la competencia en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva [del IVA], ¿el único mercado de referencia desde el punto de vista territorial es el término municipal?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no constituye 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.





«prestación de servicios a título oneroso», a efectos de esa disposición, la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando la obligación de abonar esa tasa no está vinculada a la utilización de esas instalaciones, sino a la estancia en el término municipal, y dichas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos»

→ Libertad de establecimiento

👉 Asunto C- 106/2022. Sala Segunda. ST.00.00.2022

«Procedimiento prejudicial - Libre circulación de capitales - Libertad de establecimiento - Reglamento (UE) 2019/452 - Normativa de un Estado miembro que establece un mecanismo de control de las inversiones extranjeras en empresas residentes consideradas como “estratégicas” - Resolución adoptada sobre la base de esa normativa, que prohíbe la adquisición por una sociedad residente de la totalidad de las participaciones de otra sociedad residente - Empresa adquirida considerada como “estratégica” debido a que su actividad principal atañe a la extracción de determinadas materias primas básicas como la grava, la arena y la arcilla - Empresa adquirente considerada como “inversor extranjero” por formar parte de un grupo de sociedades cuya sociedad de cabecera está establecida en un tercer país - Perjuicio o riesgo de perjuicio para un interés nacional, la seguridad pública o el orden público del Estado miembro - Objetivo de garantizar la seguridad del suministro de materias primas básicas en favor del sector de la construcción, en particular a escala regional»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra b), en relación con los considerandos 4 y 6 del Reglamento (UE) 2019/452 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2019, por el que se establece un marco para el control de las inversiones extranjeras directas en la Unión (DO 2019, L 79 I, p. 1; corrección de errores en DO 2020, L 359, p. 21), y con el artículo 4 TUE, apartado 2. La se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Xella», sociedad húngara, y el Ministro de Innovación y Tecnologías (Hungría) (en lo sucesivo, «Ministro»), en relación con una resolución por la que este último prohibió la adquisición por dicha sociedad de la totalidad de las participaciones de «Janes és Társa», otra sociedad húngara que se considera como «estratégica» con arreglo a la normativa nacional por la que se establece un mecanismo de control de las inversiones extranjeras.

→ **Derecho de la Unión – Derecho húngaro**

→ LITIGIO PRINCIPAL

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





1. «Xella», **sociedad húngara**, opera en el mercado húngaro de materiales de construcción y tiene como actividad principal la fabricación de productos de hormigón para la construcción. Es propiedad al 100 % de «Xella GmbH», **sociedad alemana** que, a su vez, es propiedad también al 100 % de «Xella International SA, **sociedad luxemburguesa**. Por su parte, la propiedad de esta última sociedad corresponde indirectamente a «LSF10 XL Investments Ltd», sociedad de cabecera del **grupo Lone Star registrada en Bermudas**. Dicho grupo pertenece, al final de la cadena, a **J.P.G., nacional irlandés**.

En una Decisión de 29 de marzo de 2017, la Comisión no se opuso, en el marco del control de una concentración entre empresas efectuado con arreglo al Reglamento n.º 139/2004, a la adquisición del control de «Xella International» por parte de «LSF10 XL Bidco SCA», con domicilio social en Luxemburgo y filial de Lone Star Fund X, con domicilio social en Estados Unidos, y de Lone Star Fund X, con domicilio social en Bermudas, y declaró la operación compatible con el mercado interior.

2. «Janes és Társa», **sociedad húngara**, es propiedad de «PAN3 Építőipari és Kereskedelmi Kft.», otra sociedad húngara. Su actividad principal consiste en la extracción minera de grava, arena y arcilla en su cantera situada en Lázi (provincia de Győr-Moson-Sopron, distrito de Pannonhalma, Hungría), actividad contemplada en la subcategoría 8 de la categoría 22 mencionada en el anexo I del Decreto Gubernamental n.º 289/2020. De ello se desprende su calificación como «sociedad estratégica» con arreglo al artículo 276, punto 3, de la Ley LVIII de 2020. Dicha sociedad alcanza una cuota del 0,52 % en el mercado húngaro de producción de las materias primas en cuestión.

«Xella» compra aproximadamente el 90 % de la producción anual de «Janes és Társa» para la transformación de esas materias primas en ladrillos silicocalcáreos en su fábrica situada en las proximidades de la cantera. El 10 % restante de esa producción es adquirido por empresas locales del sector de la construcción.

El 29 de octubre de 2020, «Xella» celebró un contrato de compraventa para la adquisición del 100 % de las participaciones de «Janes és Társa» y remitió al Ministro una notificación en virtud del artículo 277, apartado 1, letra a), de la Ley LVIII de 2020, pidiéndole que acusara recibo de la transacción de que se trata de conformidad con el artículo 283, apartado 2, letra a), de la Ley LVIII de 2020 o que confirmara que esta formalidad no era necesaria a la vista de su estructura de propiedad. Mediante resolución de 30 de diciembre de 2020, el Ministro **prohibió la ejecución del negocio jurídico notificado** basándose en el artículo 283, apartados 1, letra b), y 2, letra b), de la Ley LVIII de 2020 e invocando el motivo del «interés nacional» contemplado en su artículo 276, punto 1. El Tribunal General de la Capital (Hungría), órgano jurisdiccional remitente, anuló esta resolución por considerar que el Ministro no había respetado las normas de procedimiento ni

* 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.





observado su obligación de motivación, y le conminó a tramitar un nuevo procedimiento.

Mediante resolución de 20 de julio de 2021 (en lo sucesivo, «resolución impugnada en el litigio principal»), dictada al término de este nuevo procedimiento, el Ministro prohibió de nuevo la ejecución del negocio jurídico notificado, basándose en el artículo 283, apartado 2, letra b), de la Ley LVIII de 2020 y habida cuenta de los artículos 276, puntos 1 y 2, 277, apartado 2, letra a), inciso aa), y 283, apartado 1, letra b), de esta.

En los fundamentos de dicha resolución [20 de julio de 2021], el Ministro:

- calificó a «Xella» de «inversor extranjero», en el sentido del artículo 276, punto 2, de la Ley LVIII de 2020, **por ser propiedad indirecta de «LSF10 XL Investments», sociedad registrada en Bermudas.** Además, sostuvo que la seguridad y la previsibilidad de la extracción y del suministro de materias primas tenían una importancia estratégica. Según el Ministro, la pandemia de COVID-19 puso claramente de manifiesto que, en poco tiempo, podían producirse graves perturbaciones en el funcionamiento de las cadenas de suministro mundiales, con repercusiones negativas que podían perjudicar a la economía nacional. Señaló que la producción de áridos, como la arena, la grava y la piedra compactada, para el sector de la construcción, **ya estaba dominada por productores húngaros de capital extranjero.**

- consideró que la hipótesis de que «Janes és Társa» pasara a ser indirectamente propiedad de una empresa registrada en Bermudas suponía un riesgo a más largo plazo para la seguridad del suministro de materias primas para el sector de la construcción, especialmente en la región en la que dicha empresa está establecida, ya que su cuota de mercado en esa región es del 20,77 %. Añadió que la adquisición por un propietario extranjero de una sociedad estratégica reduciría la proporción de empresas con capital nacional, lo que podría perjudicar al «interés nacional», en sentido amplio.

«Xella» impugnó esta última resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que constituía una discriminación arbitraria o una restricción encubierta de la libre circulación de capitales a la luz, en particular, de los artículos 54 TFUE y 55 TFUE, que reconocen, en paralelo, el beneficio de la libertad de establecimiento a las sociedades establecidas en la Unión. Subrayó que, al final de la cadena, su titular era un nacional de un Estado miembro de la Unión. Sostuvo que la adquisición se le había prohibido solo por el carácter «no nacional» de su estructura de propiedad. Añadió que la falta de claridad del concepto de «interés nacional», en el sentido de la Ley LVIII de 2020, podía vulnerar el principio fundamental del Estado de Derecho.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

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





«Habida cuenta de los considerandos 4 y 6 del Reglamento 2019/452 y de lo dispuesto en el artículo 4 TUE, apartado 2, ¿debe interpretarse el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra b), en el sentido de que incluye la posibilidad de establecer una regulación como la del título 85 de la Ley LVIII de 2020, y en particular como la de sus artículos 276, puntos 1 y 2, letra a), y 283, apartado 1, letra b)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿la mera circunstancia de que la Comisión haya tramitado un procedimiento de control de concentraciones haya ejercido sus competencias y haya autorizado una concentración concerniente a la cadena de propiedad de un inversor extranjero indirecto, excluye el ejercicio de la facultad decisoria con arreglo al Derecho del Estado miembro aplicable?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«Las disposiciones del Tratado FUE en materia de libertad de establecimiento deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un mecanismo de control de las inversiones extranjeras, previsto por la normativa de un Estado miembro, que permite que la adquisición de la propiedad de una sociedad residente, considerada como estratégica, por otra sociedad residente que forma parte de un grupo de sociedades establecidas en varios Estados miembros y en la que una empresa de un tercer país tiene una influencia decisiva se prohíba por razón de que dicha adquisición perjudica o puede perjudicar el interés nacional en garantizar la seguridad del suministro en favor del sector de la construcción, en particular a escala local, en lo concerniente a materias primas básicas como la grava, la arena y la arcilla»

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



V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
(M^o. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA)

JUNIO, 2023

Consultas vinculantes

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

✓ **IRPF. 1^a Consulta Vinculante V1505-23** (02.06.2023)

■ **El consultante expone que:** reside en una vivienda como arrendatario con un contrato de renta antigua de 1 de febrero de 1970. Recientemente ha recibido una oferta para abandonar la vivienda mediante el abono de una determinada indemnización.

■ **El consultante manifiesta que:** Recientemente ha recibido una oferta para abandonar la vivienda mediante el abono de una determinada indemnización.

■ **El consultante pregunta:** ¿Qué tratamiento fiscal tiene dicha indemnización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

■ **Contestación:** La percepción por el arrendatario de una cantidad (indemnización) que le satisface el propietario por la renuncia a sus derechos arrendaticios, resolviendo el contrato de alquiler para así disponer libremente de la vivienda constituye para aquél una alteración en la composición de su patrimonio que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

El importe de dicha ganancia patrimonial, según la letra b) del apartado 1 del artículo 34 de la citada Ley, será la cantidad percibida por el arrendatario como consecuencia de la resolución del contrato.

Por otra parte, dado que el contrato de arrendamiento se formalizó en 1970, podrá resultarle de aplicación la disposición transitoria novena de la LIRPF que establece un régimen transitorio para las ganancias patrimoniales derivadas de la





transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

El régimen transitorio, en caso de que sea de aplicación, prevé una reducción sobre la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiéndose por tal, la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

Para la aplicación de la reducción, se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales transmitidos desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial, a cuya ganancia patrimonial el contribuyente le hubiera aplicado lo establecido en esta disposición, y se operará de la forma siguiente:

Si la suma del resultado de la anterior operación y el valor de transmisión del elemento patrimonial fuese inferior a 400.000 euros, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por 100 por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos, contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

Si el resultado de la anterior operación fuese inferior a 400.000 euros, pero sumándolo al valor de transmisión del elemento patrimonial se superase dicha cantidad, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado al resultado de la anterior operación no supere los 400.000 euros, se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por 100 por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del consultante que exceda de dos, contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

Si el resultado de la anterior operación fuese superior a 400.000 euros no se aplicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial con anterioridad a 20 de enero de 2006.

Como fecha de adquisición, a estos efectos, se tomará la fecha de la firma del contrato de arrendamiento.

La ganancia patrimonial que, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, esté sujeta al impuesto se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.





✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V-1504-23** (02.06.2023)

■ **EL consultante expone que:** se trata de un trabajador fijo de obra que percibe indemnización por extinción de contrato y que posteriormente vuelve a trabajar para la misma empresa, en otra obra, en un plazo inferior a tres años.

■ **El consultante pregunta:** ¿existe realmente efectiva desvinculación del trabajador con la empresa que exige el Reglamento del IRPF?

■ **Contestación:** El artículo 7.e) 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), declara rentas exentas [...]

A su vez, el artículo 1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), determina lo siguiente: [...]

El asunto que se plantea es precisamente el alcance de lo dispuesto en el precepto reglamentario sobre la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa.

Ahora bien, para ello resulta necesario que como punto de partida nos encontremos en el ámbito de la exención que recoge el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto.

La indemnización percibida se encuentra recogida en el artículo 49.1.c) del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), donde se establece que el contrato de trabajo se extinguirá: [...]

A efectos de la aplicación de la exención, además de que la indemnización percibida venga establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, es preciso que la causa de la misma sea el despido o cese del trabajador, y en este último caso sólo en los supuestos que de acuerdo con la normativa laboral el trabajador tiene derecho a una indemnización por el cese. Por el contrario, en los casos en que el trabajador percibe una indemnización por causas distintas, como puede ser en los supuestos de extinción del contrato de trabajo por expiración del tiempo convenido o por finalización de la obra o servicio objeto del contrato, aunque exista derecho a la percepción de la misma no se trata de una renta exenta.

En consecuencia, la indemnización percibida por la finalización de un contrato de duración determinada no se encuentra amparada por el ámbito de la exención recogida en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto.

✓ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V1663-23** (13.06.2023)

■ **El consultante expone que:** es persona física que determina el rendimiento de su actividad económica por el régimen de estimación directa normal. dotó la Reserva de Inversión en Canarias (en adelante, RIC) en un ejercicio económico.





Antes de transcurrir el plazo de materialización de la RIC, ha vendido la actividad económica a un tercero con los trabajadores incluidos.

■ **El consultante manifiesta que:** dotó la Reserva de Inversión en Canarias (en adelante, RIC) en un ejercicio económico. Antes de transcurrir el plazo de materialización de la RIC, ha vendido la actividad económica a un tercero con los trabajadores incluidos.

■ **El consultante pregunta:** ¿el adquirente de la actividad económica completa asume la obligación de materializar esa RIC o, como es un beneficio fiscal que se aplicó al consultante (transmitente), sigue manteniendo la obligación este último?

■ **Contestación:**

La RIC se encuentra regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

El apartado 15 del artículo 27 de la citada Ley 19/1994, de 6 de julio, establece que: [...]

Del transcrito artículo se deduce que la materialización de las cantidades destinadas a la RIC se exige en los mismos términos tanto para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades como para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, en la medida en que una persona física determine sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, podrá aplicar lo dispuesto en el precepto transcrito. A este respecto, en relación con los activos aptos para materializar la RIC, el apartado 4 del artículo 27 regula en sus cuatro letras todos los activos aptos, distinguiendo entre inversiones iniciales, letras A. y B., y otras inversiones aptas, las de las letras C. y D.

Por su parte, el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, establece: [...]

No obstante, la Disposición Transitoria Octava de la Ley 19/1994, añadida mediante la disposición final segunda del Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, amplió excepcionalmente, por motivos del COVID, el plazo máximo de materialización de la RIC, disponiendo lo siguiente: [...]

Por su parte, el apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, establece que: [...]

En virtud de lo anterior, la transmisión a terceros de la actividad económica que generó los beneficios que dieron lugar a la dotación de la RIC, sin haberse producido la materialización de la referida Reserva, en los términos y en el plazo máximo previsto en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 o en la disposición transitoria octava del mismo texto legal, determinará el incumplimiento del plazo para materializar la RIC de tres años (o de cuatro años, según la disposición transitoria octava, mencionada anteriormente), contados desde la fecha





del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se dotó la misma. Por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el sujeto pasivo procederá a integrar en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que se produzca dicho incumplimiento (cuando se produzca la transmisión de la actividad económica al tercero), las cantidades indebidamente deducidas en su día, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes y de la liquidación de los correspondientes intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.

✓ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V1664-23 (13.06.2023)**

■ **El consultante expone que:** su hermano había suscrito un contrato de tarjeta de crédito con una entidad bancaria. Por sentencia judicial, dictada en un procedimiento iniciado por el consultante como único heredero de su hermano, el contrato es declarado nulo y se condena a la entidad bancaria a reintegrar las cantidades que exceden del capital prestado más el interés legal. En 2022, la entidad bancaria le abona el exceso sobre el capital prestado más intereses legales e intereses de ejecución.

■ **El consultante manifiesta que:** En 2022, la entidad bancaria le abona el exceso sobre el capital prestado más intereses legales e intereses de ejecución.

■ **El consultante pregunta:** ¿cómo tributa en IRPF las cantidades abonadas por la entidad bancaria?

■ **Contestación:**

Según transcribe el consultante en su escrito, en el fallo de la sentencia se dispone lo siguiente:

"Estimo la demanda presentada por la procuradora (...), en nombre y representación de DON (el consultante) frente a (la entidad bancaria) y en su virtud, declaro la nulidad del contrato de tarjeta de crédito suscrito por D. (el hermano del consultante) el 08/09/2002 por su carácter usurario y declaro que el actor únicamente está obligado a devolver el crédito efectivamente dispuesto, por lo que condeno a la entidad demandada a reintegrar al demandante todas aquellas cantidades cobradas que hayan excedido del capital prestado, que se habrán de calcular en ejecución de sentencia, más el interés legal con imposición de las costas a la parte demandada".

La declaración de nulidad del contrato de tarjeta de crédito que establece la sentencia judicial, en cuanto comporta devolver el estado de las cosas a su situación inicial, como si el contrato no se hubiese celebrado, conlleva que el reintegro de las cantidades que exceden del capital prestado por la parte





demandada a la parte demandante no tenga incidencia alguna en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del demandante.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Por otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento, tal como ocurre respecto a los intereses por mora en el pago del salario. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1 del mismo texto legal, han de tributar como ganancia patrimonial: [...]

Conforme a lo expuesto, los intereses objeto de consulta, tanto los legales como los de ejecución (en términos del consultante) procede calificarlos como ganancia patrimonial, a efectos de su tributación en el IRPF.

Tradicionalmente, con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la actualmente vigente, en cuanto estos intereses indemnizaran un período superior a un año, este Centro mantenía como criterio interpretativo que su integración procedía realizarla en la parte especial de la renta del período impositivo; desaparecido este concepto en la Ley 35/2006, el mantenimiento de una continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo y la inclusión en la renta del ahorro de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario llevan a concluir que los intereses objeto de consulta procederá integrarlos en la base imponible del ahorro, en aplicación del artículo 49.1,b) de la Ley del Impuesto.

Ahora bien, el Tribunal Supremo en su sentencia nº 24/2023, de 12 de enero de 2023, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, dictada en resolución del recurso de casación nº 2059/2020, en relación con los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos ha fijado la siguiente doctrina: "los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, b) LIRPF, interpretado a sensu contrario".





El nuevo criterio fijado por el Supremo —asumido, evidentemente, por este Centro—conlleva además modificar también la interpretación (antes expuesta) que se venía manteniendo sobre la integración de los intereses indemnizatorios (en general) en la base imponible del ahorro, pues no resulta congruente continuar con una interpretación no compartida por el Tribunal Supremo en su sentencia sobre los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, por lo que este aspecto de la integración de los intereses indemnizatorios debe reconducirse a su consideración como renta general y consecuente integración en la base imponible general, pues como afirma el Tribunal no se han puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales.

Por tanto, este Centro entiende procedente poner fin al criterio que venía manteniendo hasta ahora sobre la integración en la base imponible del ahorro de los intereses indemnizatorios (en general), pasando a considerar que su integración debe realizarse en la base imponible general.

✓ IRPF. 5ª Consulta Vinculante V1738-23 (15.06.2023)

■ **La consultante expone que:** por sentencia judicial de 17 de junio de 2020 se declara la existencia de cesión ilegal de mano de obra por la Junta de Andalucía respecto de la consultante (que viene prestando sus servicios en un colegio público) desde el 6-3-2015, y se la declara trabajadora indefinida no fija al servicio de la Junta de Andalucía. y la Administración autonómica.

■ **La consultante manifiesta que:** la adscripción a la Consejería de Educación, tras la sentencia, se produjo el 16 de mayo de 2022, por lo que ha percibido sus rendimientos del trabajo de 2022 de dos pagadores: la empresa donde prestaba sus servicios y la Administración autonómica.

■ **La consultante pregunta:** ¿Existe uno o dos pagadores a efectos de determinar la obligación de declarar por el IRPF-2022?

■ **Contestación:** en la parte dispositiva de la sentencia se establece: " (...) declaramos la existencia de cesión ilegal de mano de obra por la Junta de Andalucía respecto de la actora desde el 6-3-2015, y se la declara trabajadora indefinida no fija al servicio de la Junta de Andalucía, con la condición de Personal Técnico de Integración social y con efectos desde 6-3-2015, debiendo proceder, como en el caso de todos los trabajadores indefinidos no fijos del Sector público, a la provisión legal y regular de la plaza mediante la convocatoria de los correspondientes concursos públicos de selección regidos por los principios constitucionales de igualdad, publicidad, mérito y capacidad a lo que está obligada la Entidad demandada (...)".

Como consecuencia de la sentencia, relata la consultante que "La adscripción a la





Consejería de Educación, tras la sentencia, se produjo el 16 de mayo de 2022 durante el periodo contributivo correspondiente al IRPF 2022, habiendo sido anteriormente subrogada por la licitadora Fundación XXX, como se especifica en los Fundamentos de la Sentencia referenciada".

Por su parte, en el artículo 43 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE del día 24), se dispone lo siguiente respecto a la cesión de trabajadores: [...]

Con estos antecedentes se procede a abordar la cuestión planteada: existencia de uno o dos pagadores a efectos de determinar la obligación de declarar por el IRPF-2022.

Tanto la Ley del Impuesto —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 su artículo 99.2 como el Reglamento del Impuesto (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE del día 31) en su artículo 76.1 al establecer quiénes están obligados a retener o ingresar a cuenta (respecto a los rendimientos que satisfagan o abonen) incluyen entre los mismos a "las personas jurídicas y demás entidades".

De acuerdo con lo expuesto, en el caso consultado nos encontraríamos en principio con dos pagadores distintos: las dos personas jurídicas que han satisfecho los rendimientos a la consultante por su trabajo en un colegio público.

Ahora bien, en el presente caso al declararse por sentencia judicial la existencia de cesión ilegal de trabajadores (cesión que reconduce la pluralidad de empresarios a la unicidad) con lo que ello significa respecto a la responsabilidad solidaria que para los empresarios cedente y cesionario establece el artículo 43.3 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, no se produciría la existencia de más de un pagador a efectos de determinar la obligación de declarar por el IRPF-2022 por los rendimientos del trabajo percibidos por la consultante de ambos empresarios.

1.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA 1ª Consulta Vinculante V1534-23 (05.06.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil que tiene por actividad la comercialización de prendas de vestir y que realiza importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mismas. Dichas prendas llegan al territorio de aplicación del Impuesto envueltas en fundas de plástico y con perchas de plástico que se encontrarían sujetas al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

■ **La consultante manifiesta que:** Dichas prendas llegan al territorio de





aplicación del Impuesto envueltas en fundas de plástico y con perchas de plástico que se encontrarían sujetas al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

■ **La consultante pregunta:** ¿el importe de dicho impuesto especial debería incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave tales operaciones?

■ **Contestación:**

A) En relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, se informa lo siguiente:

1.- La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril), en adelante la Ley, en el Capítulo I del Título VII, recoge la regulación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, en adelante, el Impuesto. De acuerdo con el artículo 67.1 de dicha Ley se trata de " ...un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías".

El artículo 68 de la Ley señala el ámbito objetivo del Impuesto: [...]

En vista de lo anterior, los productos a los que se refiere la consultante (fundas de plástico y perchas de plástico), que adquiere intracomunitariamente o importa, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto puesto que son artículos de plástico diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías.

El artículo 72 de la Ley recoge el hecho imponible de dicho Impuesto: [...]

Así las cosas, la consultante está realizando, según la información suministrada, dos hechos imponibles: la adquisición intracomunitaria y la importación de productos objeto del Impuesto.

Por lo tanto, la consultante tendrá la consideración de contribuyente en virtud de lo establecido en el artículo 76 de la Ley: [...]

En consecuencia, al ostentar la condición de contribuyente deberá cumplir las obligaciones formales reguladas en el artículo 82 de la Ley y desarrolladas en la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación" y el modelo A22 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución", se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

B) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:



2.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que: [...]

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...]

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [...].

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- Por otra parte, en relación con la base imponible de las operaciones objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 78.º Uno de la Ley 37/1992 establece que "la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas."

El número 4º del apartado Dos del propio artículo 78 de la Ley del Impuesto dispone que, en particular, se incluyen en la base imponible: [...]

Por otro lado, la Ley 37/1992 regula en el artículo 82.º Uno la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias y dispone lo siguiente: [...]

De acuerdo con dichos preceptos, la base imponible de una operación está constituida por el importe total de la contraprestación, es decir, en general, el precio pagado por el bien o servicio recibido, incluyendo según el número 4º, los tributos o gravámenes que recaigan sobre dichas operaciones.

No obstante dicha disposición, la sujeción al Impuesto debe interpretarse de forma conjunta con lo señalado en el artículo 78.º Uno de la Ley 37/1992, de tal forma que sólo se extiende a aquellos tributos que tengan relación con la entrega del bien o la prestación del servicio que necesariamente deban quedar integrados como parte de la contraprestación de la operación.

A estos efectos, tal y como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado reiteradamente, se puede concluir que solo se incluye como contraprestación aquello que se encuentre en directa relación con la entrega del bien o el servicio prestado (Sentencias de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, apartado 11 y de 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C-33/93), apartado 12, entre otras).

Por tanto, para incluir un tributo en el valor del bien o servicio prestado la cuestión decisiva es que el tributo de que se trate en cada caso recaiga sobre la misma





operación a cuya realización se vincula el devengo del Impuesto. En caso contrario, se podría concluir la no inclusión del tributo en la base imponible.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analizó la teoría del vínculo directo entre un tributo y la operación gravada en su sentencia de 1 de junio de 2006, asunto *Danske Bilomportorer*, C-98/05. En particular se analizó la posible inclusión del impuesto de matriculación en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellos supuestos en los que el distribuidor del vehículo abonaba el impuesto de matriculación por cuenta del comprador y, posteriormente, se lo trasladaba.

El Tribunal de Justicia concluyó, en los apartados 25 y siguientes de dicha sentencia, lo siguiente: [...]

Esta doctrina ha sido recogida por este Centro directivo en diversas contestaciones entre las que se pueden señalar la contestación vinculante de 2 de marzo de 2017, número V0551-17, o la contestación vinculante de 24 de enero de 2017, número V0158-17.

En la contestación de 2 de marzo de 2017 se planteaba la inclusión en la base imponible del servicio de gestión de residuos del canon sobre la disposición de residuos que es recaudado e ingresado por las entidades titulares de las instalaciones. En este caso se concluyó que el canon recaudado debía incluirse en la base imponible del servicio prestado por la titular de la instalación. En efecto, en este caso existe un vínculo directo entre el hecho imponible del canon (deposición o incineración de recursos) y el servicio prestado por el titular de la instalación de donde es necesario colegir su necesaria integración en la base imponible del Impuesto.

Por su parte, en la contestación vinculante de 24 de enero de 2017 la cuestión se ceñía al pago de una tasa por estancia en establecimientos turísticos que era recaudada e ingresada por el titular de dicho establecimiento. De igual forma que la anterior resolución, se concluyó que el canon debía formar parte de la base imponible del servicio prestado por el establecimiento turístico. De nuevo resultaba evidente la vinculación entre el servicio prestado por el establecimiento turístico (estancia) y el hecho imponible del canon (estancia).

Por lo tanto, en relación con el objeto de consulta y respecto de la inclusión del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la base imponible del Impuesto sobre el Valor añadido que grave las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por la entidad consultante, cabría concluir que dicho impuesto especial sí debe formar parte de dicha base imponible.

4.- Por otra parte, en relación con la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones de bienes objeto de consulta, el artículo 83 de la Ley del Impuesto





Por lo tanto, en la medida en que, según lo expuesto en apartados anteriores de esta contestación, constituye uno de los hechos impositivos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables la importación de los bienes objeto del mismo, el mismo también deberá incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las importaciones de bienes que realice la entidad consultante cuando incluyan bienes sujetos al referido impuesto especial.

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V1864-23 (27.06.2023)

■ **El consultante expone que:** está interesado en darse de alta como artista (cantante). Su facturación va a ser exclusivamente a particulares (bodas de recién casados). Para llevar a cabo la actuación musical los novios lo único que harán será pagar por su prestación del servicio. El escenario lo pone el restaurante y todo lo necesario para llevar a cabo la obra musical lo aportará el artista.

■ **El consultante manifiesta que:** su facturación va a ser exclusivamente a particulares (bodas de recién casados). Para llevar a cabo la actuación musical los novios lo único que harán será pagar por su prestación del servicio. El escenario lo pone el restaurante y todo lo necesario para llevar a cabo la obra musical lo aportará el artista.

■ **El consultante pregunta:** ¿Qué tipo impositivo [IVA] es el aplicable a los servicios que prestará?

■ **Contestación:** 1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 91 siguiente.

El artículo 91, apartado Uno.2, número 13º de la mencionada Ley, en su actual redacción dada por el artículo segundo del Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía (BOE de 29 de diciembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2019, dispone que: [...]

De esta forma, se recupera la aplicación del tipo reducido a este tipo de servicios que pasaron a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento a partir del 1 de septiembre de 2012 con la modificación introducida por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14 de julio).

2.- Para la aplicación de esta norma a los servicios prestados por artistas, es de destacar que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de "artista" por lo que para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General





Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, que dispone lo siguiente: [...].

Por su parte, el apartado 2 del artículo 12 de la LGT dispone que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

En este sentido, el Diccionario de la Real Academia Española define al artista como:

- "1. Persona que cultiva alguna de las bellas artes.
2. Persona dotada de la capacidad o habilidades necesarias para alguna de las bellas artes.
3. Persona que actúa profesionalmente en un espectáculo teatral, cinematográfico, circense, etc., interpretando ante el público."

Por otro lado, es criterio de este Centro directivo en la Resolución vinculante de 6 de noviembre de 1986 (BOE de 27 de noviembre), lo siguiente:

"Quinto.- A efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido se considerarán:

(...)

3º. Técnicos: Aquellas personas que, por sus específicos conocimientos, contribuyan a la representación o ejecución de los espectáculos.

No se incluyen en tal concepto los que realicen actividades de mediación o representación de los artistas."

Según el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura y Deporte, de fecha 26 de abril de 2023, a solicitud de este Centro directivo, "Son técnicos de espectáculos aquellas personas que por sus específicos conocimientos contribuyan a la representación o ejecución de obras teatrales, musicales o audiovisuales, así como aquellas personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dichas representaciones o ejecuciones en el ámbito de las artes escénicas, audiovisuales o musicales cuando la contraprestación de dicha actividad profesional derive de una prestación de servicios que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial regulada en el Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto."

En base a lo anterior, como técnicos de espectáculos, en su caso, deben incluirse a las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de la representación o ejecución de los espectáculos, incluidas en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial regulada en el citado Real Decreto 1435/1985, siempre y cuando la prestación de servicios se realice en calidad de empresario o profesional conforme a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, sus servicios técnicos o auxiliares están sujetos al mismo.





3.- Por otra parte, como se ha señalado la aplicación del tipo reducido exige también que los servicios sean prestados a productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

A tales efectos, según reiterada doctrina de este Centro directivo, tiene la consideración de organizador de una obra teatral o musical la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que la obra teatral o musical se represente.

En particular, cuando realicen la actividad a que se refiere el párrafo anterior, pueden tener la condición de organizadores de obras teatrales o musicales las entidades públicas (Estado, Comunidades Autónomas, Diputaciones, Ayuntamientos); asociaciones de diversa naturaleza (culturales, de vecinos, de padres de alumnos); colegios públicos o privados; sindicatos, comités de empresa o partidos políticos; empresas dedicadas habitualmente a la organización de tales obras (empresarios teatrales, propietarios de "pubs" o salas de fiesta; agentes artísticos, representantes y promotores, cuando asuman la organización de las obras no limitándose a la actividad de mediación); empresas que tienen otro objeto social pero que ocasionalmente organizan la representación de obras teatrales o musicales, cualquiera que sea la finalidad de dicha actividad (Cajas de Ahorro, empresas comerciales o industriales); o particulares en el ámbito de eventos privados que contratan actuaciones musicales o teatrales de artistas (bodas, bautizos, cumpleaños, etc.).

Asimismo, de acuerdo con el mencionado informe de 26 de abril de 2023 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura y Deporte, para la determinación del tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido se considerarán:

1º. Obras teatrales: las obras dramáticas, dramático-musicales, coreográficas, pantomímicas y las literarias en cuanto estas últimas sean objeto de recitación o adaptación para la escena, obras todas estas a las que puede unirse, o no, una interpretación o ejecución musical y/o una proyección de imágenes. Se consideran comprendidos entre los espectáculos o representaciones de obras teatrales, entre otros, los espectáculos de teatro, de danza, ballet o baile, de circo, de magia o ilusionismo, de cómicos o humoristas, de cuentacuentos, de marionetas/títeres/guiñol, de mimo, de variedades, de video proyecciones de imágenes y video mapping.

2º. Obras musicales: las que se expresan mediante una combinación de sonidos, a la que puede unirse, o no, un texto literario o una proyección de imágenes. Se consideran comprendidos entre los espectáculos o representaciones de obras musicales, entre otros, los espectáculos de música de todos los géneros, así como los conciertos y actuaciones de músicos, cantantes, solistas, cantautores, directores





de orquestas, directores de coros y demás integrantes de un grupo o conjunto musical (incluidos coros, conjuntos vocales y orquestas) y de disc-jockeys.

A los efectos de la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a los servicios prestados por las personas físicas referidas a organizadores de obras teatrales o musicales, no tiene trascendencia el lugar donde se produzca su actuación (parques, plazas, colegios, salas de fiestas, casas de la cultura, pubs, teatros u otros locales), el procedimiento establecido para la determinación del importe de la contraprestación por los servicios ("cachet" fijo o porcentajes en la recaudación por taquilla), ni la finalidad específica perseguida por el organizador de la obra (organización de fiestas populares u otros actos lúdicos de carácter gratuito para los espectadores de las mismas, organización de la actividad con fines lucrativos).

4.- Es criterio de este Centro directivo, en particular, en la contestación vinculante de 6 de mayo de 2020 y número V1271-20, que:

"tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo del 10 por ciento los servicios realizados por personas físicas (disc-jockeys) a que se refiere el escrito de consulta, en el desarrollo de su actividad, siempre y cuando se cumplan los requisitos anteriores. En concreto, cuando los citados servicios artísticos se entiendan referidos a una obra teatral o musical en los términos expuestos y se presten al organizador de la misma.

En otro caso, los servicios objeto de consulta tributarían al tipo impositivo general del impuesto del 21 por ciento, en particular cuando los servicios no se presten al organizador de una obra musical, como sucede en el caso de los servicios prestados por el consultante en bodas, ya sean facturados directamente al negocio de hostelería o a los contrayentes que organizan el evento."

5.- Es doctrina de este Centro directivo, manifestada, entre otras, en la contestación vinculante de fecha 9 de septiembre de 2010 y número V1957-10, lo siguiente:

"Cuando el consultante factura a un intermediario, éste último asume la gestión y organización de la función, no limitándose únicamente a realizar una operación de simple intermediación para la prestación de los servicios del consultante al promotor de la función.

En estas circunstancias, este intermediario tendrá la consideración de organizador de la obra teatral y, en consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 8 por ciento los servicios prestados por el consultante, persona física, al organizador de las obras teatrales a que se refiere el escrito de consulta."

Por tanto, atendiendo al concepto de obra musical derivado del informe de 26 de abril de 2023 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura referido en el apartado 3 anterior, el tipo reducido del 10 por ciento debería aplicarse a los servicios prestados por un cantante a particulares en la celebración de su boda, que



le contratan, que asuman la organización de la obra y no se limiten exclusivamente a efectuar la actividad de mediación. **Ello supone un cambio de criterio con respecto al manifestado por este Centro directivo en la mencionada contestación vinculante número V1271-20.**

6.- En consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo del 10 por ciento los servicios prestados por el consultante en el desarrollo de su actividad como cantante, siempre y cuando se cumplan los requisitos anteriores. En concreto, cuando los citados servicios se entiendan referidos a una obra musical en los términos expuestos y se presten al organizador de la misma, incluidos, en su caso, los prestados a particulares en la celebración de su boda, que le contratan, que, como así parece deducirse en el escrito de consulta, asuman la organización de la obra y no se limiten exclusivamente a efectuar la actividad de mediación.

En otro caso, los servicios objeto de consulta tributarían por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento. En particular, se aplicará el tipo impositivo del 21 por ciento a los servicios prestados por el consultante a los mencionados particulares que se limiten a actuar como intermediarios, sin asumir la gestión y organización de la actuación musical en los términos señalados en el apartado 5 anterior.

✓ IVA. 3ª Consulta Vinculante V1886-23 (29.06.2023)

■ **La consultante expone que:** se dedica a las artes escénicas, y realiza los denominados "walking tours", que consisten en rutas turísticas por determinados lugares emblemáticos de una ciudad, pero que no son realizados por guías turísticos al uso, sino por actores o cómicos cuyo tour lo llevan a cabo mediante una teatralización a lo largo de toda la duración del mismo, recreando escenas de la época o relacionadas con los lugares en cuestión. La mercantil percibe una determinada cantidad por cada entrada vendida para poder disfrutar de los "walking tours". Los destinatarios de dichos servicios son personas físicas.

■ **La consultante manifiesta que:** percibe una determinada cantidad por cada entrada vendida para poder disfrutar de los "walking tours". Los destinatarios de dichos servicios son personas físicas.

■ **La consultante pregunta:** ¿Qué tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es el aplicable a la venta de entradas por los servicios prestados por la consultante a los consumidores finales? ¿Qué tipo del Impuesto es el aplicable a la prestación de servicios de cómicos o actores autónomos en favor de la consultante si fuera ésta la que contratara sus servicios?

■ **Contestación:** 1.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone





que "el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente."

Por su parte, el artículo 91, apartado uno.2, número 6º de la Ley del Impuesto dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a:

"6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo."

Este Centro directivo se ha pronunciado sobre el tipo impositivo a los espectáculos en vivo, entre otras, en la contestación vinculante de fecha 17 de marzo de 2022 y número V0530-22. En consecuencia, la entrada a la representación objeto de consulta tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento, siempre que pueda considerarse como la entrada a un teatro y, en todo caso, a un espectáculo cultural en vivo, como así manifiesta la entidad consultante.

En otro caso, las operaciones objeto de consulta tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento.

2.- Por otra parte, el artículo 91, apartado uno.2, ordinal 13º, de la Ley 37/1992 establece que se aplicará el 10 por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

"13.º Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales."

De esta forma, se recupera la aplicación del tipo reducido a este tipo de servicios que pasaron a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento a partir del 1 de septiembre de 2012 con la modificación introducida por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14 de julio).

3.- Para la aplicación de esta norma a los servicios prestados por artistas, es de destacar que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de "artista" por lo que para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, que dispone lo siguiente:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

Según el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."



Por su parte, el apartado 2 del artículo 12 de la LGT dispone que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

En este sentido, el Diccionario de la Real Academia Española define al artista como:

- "1. Persona que cultiva alguna de las bellas artes.
2. Persona dotada de la capacidad o habilidad necesarias para alguna de las bellas artes.
3. Persona que actúa profesionalmente en un espectáculo teatral, cinematográfico, circense, etc., interpretando ante el público."

Por otro lado, es criterio de este Centro directivo en la Resolución vinculante de 6 de noviembre de 1986 (BOE de 27 de noviembre), lo siguiente:

"Quinto. - A efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido se considerarán:

(...)

3º. Técnicos: Aquellas personas que, por sus específicos conocimientos, contribuyan a la representación o ejecución de los espectáculos.

No se incluyen en tal concepto los que realicen actividades de mediación o representación de los artistas."

Según el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura y Deporte, de fecha 26 de abril de 2023, a solicitud de este Centro directivo, "Son técnicos de espectáculos aquellas personas que por sus específicos conocimientos contribuyan a la representación o ejecución de obras teatrales, musicales o audiovisuales, así como aquellas personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dichas representaciones o ejecuciones en el ámbito de las artes escénicas, audiovisuales o musicales cuando la contraprestación de dicha actividad profesional derive de una prestación de servicios que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial regulada en el Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto."

En base a lo anterior, como técnicos de espectáculos, en su caso, deben incluirse a las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de la representación o ejecución de los espectáculos, incluidas en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial regulada en el citado Real Decreto 1435/1985, siempre y cuando la prestación de servicios se realice en calidad de empresario o profesional conforme a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, sus servicios técnicos o auxiliares están sujetos al mismo.

4.- Por otra parte, como se ha señalado la aplicación del tipo reducido exige también que los servicios sean prestados a productores de películas





cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

A tales efectos, según reiterada doctrina de este Centro directivo, tiene la consideración de organizador de una obra teatral o musical la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que la obra teatral o musical se represente.

En particular, cuando realicen la actividad a que se refiere el párrafo anterior, pueden tener la condición de organizadores de obras teatrales o musicales las entidades públicas (Estado, Comunidades Autónomas, Diputaciones, Ayuntamientos); asociaciones de diversa naturaleza (culturales, de vecinos, de padres de alumnos); colegios públicos o privados; sindicatos, comités de empresa o partidos políticos; empresas dedicadas habitualmente a la organización de tales obras (empresarios teatrales, propietarios de "pubs" o salas de fiesta; agentes artísticos, representantes y promotores, cuando asuman la organización de las obras no limitándose a la actividad de mediación); empresas que tienen otro objeto social pero que ocasionalmente organizan la representación de obras teatrales o musicales, cualquiera que sea la finalidad de dicha actividad (Cajas de Ahorro, empresas comerciales o industriales); o particulares en el ámbito de eventos privados que contratan actuaciones musicales o teatrales de artistas (bodas, bautizos, cumpleaños, etc.).

Asimismo, de acuerdo con el mencionado informe de 26 de abril de 2023 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura y Deporte, para la determinación del tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido se considerarán:

1º. Obras teatrales: las obras dramáticas, dramático-musicales, coreográficas, pantomímicas y las literarias en cuanto estas últimas sean objeto de recitación o adaptación para la escena, obras todas estas a las que puede unirse, o no, una interpretación o ejecución musical y/o una proyección de imágenes. Se consideran comprendidos entre los espectáculos o representaciones de obras teatrales, entre otros, los espectáculos de teatro, de danza, ballet o baile, de circo, de magia o ilusionismo, de cómicos o humoristas, de cuentacuentos, de marionetas/títeres/guiñol, de mimo, de variedades, de video proyecciones de imágenes y video mapping.

2º. Obras musicales: las que se expresan mediante una combinación de sonidos, a la que puede unirse, o no, un texto literario o una proyección de imágenes. Se consideran comprendidos entre los espectáculos o representaciones de obras musicales, entre otros, los espectáculos de música de todos los géneros, así como los conciertos y actuaciones de músicos, cantantes, solistas, cantautores, directores de orquestas, directores de coros y demás integrantes de un grupo o conjunto musical (incluidos coros, conjuntos vocales y orquestas) y de disc-jockeys.





A los efectos de la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a los servicios prestados por las personas físicas referidas a organizadores de obras teatrales o musicales, no tiene trascendencia el lugar donde se produzca su actuación (parques, plazas, colegios, salas de fiestas, casas de la cultura, pubs, teatros u otros locales), el procedimiento establecido para la determinación del importe de la contraprestación por los servicios ("cachet" fijo o porcentajes en la recaudación por taquilla), ni la finalidad específica perseguida por el organizador de la obra (organización de fiestas populares u otros actos lúdicos de carácter gratuito para los espectadores de las mismas, organización de la actividad con fines lucrativos).

5.- Es doctrina de este Centro directivo, manifestada, entre otras, en la contestación vinculante de fecha 9 de septiembre de 2010 y número V1957-10, lo siguiente:

"Cuando el consultante factura a un intermediario, éste último asume la gestión y organización de la función, no limitándose únicamente a realizar una operación de simple intermediación para la prestación de los servicios del consultante al promotor de la función.

En estas circunstancias, este intermediario tendrá la consideración de organizador de la obra teatral y, en consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 8 por ciento los servicios prestados por el consultante, persona física, al organizador de las obras teatrales a que se refiere el escrito de consulta."

6.- En consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento los servicios prestados por actores o cómicos a que se refiere la consulta en el desarrollo de su actividad profesional, siempre y cuando se cumplan los requisitos anteriores. En concreto, cuando los citados servicios se entiendan referidos a una obra teatral en los términos expuestos y se presten al organizador de la misma, incluidos, en su caso, los prestados a la entidad consultante siempre que, como así parece deducirse en el escrito de consulta, asuma la organización de la obra y no se limite exclusivamente a efectuar la actividad de mediación.

En otro caso, los servicios objeto de consulta tributarían por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento. En particular, se aplicará el tipo impositivo del 21 por ciento a los servicios prestados por dichos actores o cómicos a la entidad consultante cuando esta se limite a actuar como intermediaria, sin asumir la gestión y organización de la actuación teatral en los términos señalados en el apartado 5 anterior.

1.3. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) (ITPAJD.ISD)

✓ **ITPAJD. ISD. Consulta Vinculante V1902-23 (30.06.2023)**





■ **El consultante expone que:** le es necesario cambiar la titularidad del coche que está a nombre de su mujer y ponerlo a su nombre. El coche fue adquirido constante la sociedad de gananciales con dinero ganancial y va a seguir siendo usado por ambos cónyuges.

■ **El consultante manifiesta que:** El coche fue adquirido constante la sociedad de gananciales con dinero ganancial y va a seguir siendo usado por ambos cónyuges.

■ **El consultante pregunta:** «¿Cómo tributa el cambio de titularidad?»

■ **Contestación:** El artículo 1 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) -en adelante TRLITPAJD-, establece que: [...]

Por otra parte, el artículo 1, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987), recoge que:[...]

Vista la normativa expuesta, la operación planteada no quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en ninguna de sus tres modalidades: no estará sujeta en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ya que no se trata de ninguna transmisión, el vehículo va a seguir perteneciendo a la sociedad conyugal; claramente no es una operación societaria y tampoco quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, ya que no va a haber ninguna escritura pública, y aunque la hubiera, no sería un acto inscribible en ningún Registro.

Por otra parte, tampoco quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el mismo motivo, ya que no existe ningún tipo de transmisión y no va a existir ningún tipo de incremento patrimonial para el consultante.

Por lo tanto, el cambio de titularidad no queda sujeto ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En caso de que la Dirección General de Tráfico exija la liquidación del ITPAJD para efectuar el cambio de la titularidad, se sugiere la posibilidad de presentar el modelo 600 marcando la casilla de "no sujeto".

1.4. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)

✓ **ICIO. Consulta Vinculante V1691-23** (13.06.2023)

■ La consultante expone que: se plantea si las ordenanzas fiscales pueden aprobar diferentes tipos de gravamen para distintos tipos de suelo.





■ La consultante pregunta: ¿se puede fijar un tipo para suelo urbano y otro distinto para suelo rústico?

■ Contestación: El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se regula en los artículos 100 a 103 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El apartado 1 del artículo 15 del TRLRHL establece que: [...]

Para a continuación señalar el apartado 1 del artículo 16 del TRLRHL que las ordenanzas fiscales a las que se refiere el párrafo anterior deberán contener al menos: [...]

Por tanto, la ordenanza fiscal por la cual se acuerde la imposición del ICIO deberá contener la regulación del tipo de gravamen.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 59 del TRLRHL establece lo siguiente: [...]

En este sentido, el artículo 102.3 del TRLRHL dispone que: [...]

La autonomía de los municipios para regular el tipo de gravamen del ICIO ha sido reconocida en diversas sentencias del Tribunal Constitucional, pudiendo citar entre otras la sentencia STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999 (BOE de 20 de enero de 2000), disponiendo en el fundamento jurídico 22 lo siguiente: [...]

La sentencia transcrita se encuentra en línea con el principio de reserva de ley recogido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cual establece en la letra a) del artículo 8 que se regularán en todo caso por ley la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

De acuerdo con lo anterior, la citada autonomía local no puede ir más allá de los márgenes fijados en la ley, de tal forma que los ayuntamientos podrán fijar el tipo de gravamen del ICIO, pero sin que este pueda exceder del cuatro por cien y sin que se puedan establecer distintos tipos de gravamen para diferentes tipos de construcciones, instalaciones u obras, ni para distintos tipos de suelo.



VI. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



VI.I. REVISTAS

👉 **Revista de contabilidad y tributación. CEF**

A) REVISTA MENSUAL NÚM. 484. JULIO, 2023.

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

■ **«De nuevo sobre la doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (a propósito de la STS de 23 de febrero de 2023)»**

👉 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela (España)

Extracto

«El Tribunal Supremo vuelve a pronunciarse sobre la no intercambiabilidad de las potestades de simulación, calificación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En esta ocasión en relación con los pagos del Real Madrid a representantes de futbolistas. La potestad de la Administración de recalificar no puede suponer desconocer un negocio y gravar otro diferente del realizado.»

■ **«Controversias de precios de transferencia y Soft-Law post-BEPS: la compleja gestión intragrupo de los intangibles de marketing»**

👉 JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña (España)

Extracto

«Este artículo analiza una reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que revisa una regularización de precios de transferencia de una sociedad matriz de un grupo asegurador cotizado español en relación con su impuesto sobre sociedades. La resolución del TEAC, que confirmó la regularización fiscal, pone de manifiesto cuestiones interesantes sobre la actual práctica española de aplicación de los precios de transferencia, en particular en





relación con el enfoque adoptado por la Administración tributaria sobre el tratamiento fiscal de los intangibles de marketing por parte de las empresas multinacionales (MNE) en un contexto post-BEPS.

El estudio también incluye unas primeras reflexiones sobre la funcionalidad y alcance de las denominadas DEMPE functions que fueron incorporadas en el año 2017 a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, integrando en el capítulo VI de las mismas («Intangibles») significativos cambios y elementos conectados con el principio de creación de valor, en línea con los objetivos del proyecto OCDE/G20 BEPS 1.0 (2012-2015)»

■ «El Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar. Examen a luz de la libre circulación de capitales»

👤 MANUEL BENÍTEZ PÉREZ. Doctor en Derecho.

Extracto

«Tras la firma del Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y Reino Unido, las situaciones de posible conflicto de residencia fiscal se van a decantar en prácticamente todos los casos en favor de la jurisdicción española. La regulación contenida en este acuerdo establece una serie de diferencias de trato, tanto para personas físicas como jurídicas, que podrían colisionar con el Derecho de la Unión Europea, bien desde la perspectiva de la libre circulación de capitales del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), bien desde el principio general de no discriminación del artículo 18 del TFUE»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ «La deducibilidad del crédito perjudicado entre partes vinculadas»

(Análisis de la RTEAC de 24 de octubre de 2022, RG 70/2021)

👤 ROSA FRAILE FERNÁNDEZ. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

Extracto

«El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) resuelve en alzada sobre la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de los deterioros de créditos entre partes vinculadas estando en vigor el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004 (TRLIS). Afirma que las previsiones legislativas a este respecto, como «excepción a la excepción», exigen una interpretación restrictiva, lo que se aleja de los criterios generales de interpretación del Derecho. Rechaza que la declaración de fallido del deudor





sea equivalente a la insolvencia judicialmente declarada, lo que se ajusta a la literalidad de la norma y, en contra del criterio que defendemos, entiende que la «mera declaración del concurso» no supone una declaración judicial de insolvencia a los efectos de la interpretación del TRLIS. A continuación, analizamos la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2022, exponemos los criterios interpretativos para la deducibilidad de los deterioros de créditos entre partes vinculadas con la legislación actual y anterior y manifestamos la absoluta deducibilidad del crédito cuando nos enfrentamos ante pérdidas ciertas»

■ «Plusvalías en la transmisión intragrupo transfronteriza de activos» (Análisis de la STJUE de 16 de febrero de 2023, asunto C-707/20)

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

Extracto

«La sentencia Gallaher viene a completar el panorama de la relación entre el régimen de los grupos fiscales y las libertades comunitarias. Esa relación resulta problemática, por cuanto dicho régimen procura un conjunto de ventajas fiscales para las entidades que forman parte del perímetro del grupo fiscal el cual, de ordinario, como es el caso de España, no abarca a las entidades no residentes. La presente colaboración describe los aspectos esenciales de la referida relación, a la luz de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.»

❖ TRIBUTACIÓN - Casos prácticos

■ «Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)»

👉 RAFAEL ENRIC HERRANDO TEJERO. Inspector de Hacienda del Estado. Profesor del CEF. - (España)

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 19 de mayo de 2022 [BOE de 25 de mayo]).

Extracto

«Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 19 de mayo de 2022 (BOE de 25 de mayo). A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos y recaudación.»





❖ CONTABILIDAD - Estudios

■ «Impacto de la pandemia causada por la Covid-19 en los informes de auditoría de las cuentas anuales»

👉 ESTEFANÍA PALAZUELOS (autora de contacto; Javier Montoya-del-Corte. Paula San-Martín; Elsa Diez-Busto (autoras y autores: Universidad de Navarra)

Extracto

«El confinamiento provocado por la pandemia de la Covid-19 durante el primer semestre de 2020 tuvo un impacto muy significativo en todas las actividades económicas, entre ellas la auditoría de cuentas. El objetivo de este trabajo es analizar si esta situación afectó de alguna forma al contenido y otros elementos básicos de los informes de auditoría, comparando para ello los informes correspondientes a los ejercicios finalizados en 2019 y 2020. Para ello se recurre a los informes de auditoría de las empresas cotizadas en la Bolsa de Madrid y se construye una base de datos que se explora y analiza a través de estadística descriptiva y gráficos. Como resultados principales, que se amplían a lo largo del trabajo, se obtiene que el confinamiento de 2020 no afectó de manera significativa al contenido u otros elementos básicos de los informes de auditoría. Esto puede resultar de interés, de diferentes formas, para el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las corporaciones y los propios auditores de cuentas y sociedades de auditoría y sus clientes»

■ «El Distrito Cerámico en el siglo XXI: crecimiento, crisis, declive y recuperación»

👉 LUIS MARTÍNEZ ISACH. Exprofesor asociado del Departamento de Finanzas y Contabilidad. Universidad Jaume I de Castellón (España)

Extracto

«El Distrito Cerámico de Castellón es un conjunto de empresas mayoritariamente medianas y pequeñas. Su evolución ha sido una historia de éxito y desarrollo empresarial ejemplar, con un crecimiento endógeno de ampliación o constitución de nuevas empresas. Se ha esforzado en mantenerse en la vanguardia de la innovación, dedicando un porcentaje muy relevante del cash-flow generado. Al sobrevenir la crisis financiera, ya se hallaba inmerso en un ajuste, propiciado por la fase de maduración de las empresas, lo cual exacerbó sus efectos. Algo más de un tercio de las empresas se extinguieron o entraron en situación concursal y, además, aproximadamente el 7 % se fusionaron o fueron absorbidas. Mediante un análisis de la rentabilidad y la acumulación de gastos fijos se evaluará el alcance de los efectos de ese shock tan profundo de la demanda. El periodo final evidencia la recuperación y la consolidación de un nuevo paradigma sectorial»





❖ «CONTABILIDAD - Análisis doctrinal

■ «Calificación de una emisión de acciones preferentes en las cuentas individuales de la emisora» (Análisis de la consulta 4 del BOICAC 131, de septiembre de 2022)

👉 JAVIER LÓPEZ JEREZ. Profesor del CEF. - UDIMA (España)

Extracto

«Aplicación práctica de la consulta 4 del BOICAC 131 sobre LA Calificación de la emisión de unas acciones preferentes en las cuentas anuales individuales de la sociedad emisora»

❖ CONTABILIDAD - Casos prácticos

■ **«Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado»**

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado convocados por Resolución de 1 de marzo de 2022 [BOE de 7 de marzo])

👉 ANA LUNA GARCÍA GONZÁLEZ. Interventora y auditora del Estado (España)

Sumario

Caso 1. Contabilidad financiera. Ingresos por un contrato en construcción.

Caso 2. Contabilidad financiera. Carteras de valores mobiliarios.

Caso 3. Contabilidad de sociedades. Operaciones de patrimonio neto.

Caso 4. Contabilidad financiera. Impuestos diferidos.

B) REVISTA MENSUAL NÚM. 485-486. AGOSTO (Septiembre), 2023.

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

■ **«La fiscalidad del trust anglosajón en España»**

👉 MARCEL E. ROCHE

Extracto

«El trabajo aborda la fiscalidad del trust anglosajón en la familia del derecho civil o continental. El objeto principal es analizar los principios que fundamentan las normas de atribución de rentas derivadas a través del trust. Por tanto, haremos, en primer lugar, un análisis sobre el concepto de trust para definir cómo funciona dicha figura. En segundo lugar, analizaremos la recepción del trust en los países de derecho civil con el propósito de determinar cómo el derecho privado entiende al trust. Hay países que lo





adaptaron a los principios de derecho civil, mientras que otros lo rechazaron completamente por considerar que es incompatible con los mismos. Ante esta problemática, analizamos, en tercer lugar, cómo el derecho fiscal se apoya en el derecho privado para gravar las rentas derivadas a través del trust, pero desarrolla sus propios principios para cumplir con la finalidad del derecho fiscal, es decir, gravar las rentas sobre la base de la capacidad contributiva del perceptor y la prevención de la evasión fiscal. Por último, haremos un análisis de las normas fiscales españolas para demostrar cómo dichas normas están orientadas a cumplir con esos dos objetivos»

▪ **«¿Está el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculado por las sentencias de la Audiencia Nacional? *Auctoritas y potestas* en lo económico-administrativo»**

👉 RAÚL C. CANCIO FERNÁNDEZ. Letrado del Tribunal Supremo (España)

Extracto

«Se reflexiona en este estudio acerca de la pertinaz renuencia del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en atender las pautas hermenéuticas emanadas del órgano judicial expresamente encargado de revisar su función, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), construida sobre el argumento de la ausencia de firmeza de aquellas y, consecuentemente, de su carencia de fuerza vinculante. La desestimación por el TEAC de pretensiones en sede económico-administrativa, a sabiendas de que aquellas son reiteradamente resueltas en sentido contrario por el órgano judicial revisor legalmente competente, fuerza a los contribuyentes a desplegar una acción en vía judicial cuyo desenlace es previsible, exigiéndoles por tanto una innecesaria e injustificada espera por un «pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare definitivamente la cuestión». Una praxis esta que demanda una mirada sistemática desde prismas puramente procesales, pero también de índole constitucional, pues es evidente que estamos ante una cuestión, ya lo habrán advertido, que entronca directamente con el principio de seguridad jurídica en la aplicación de la norma tributaria, cuya principal manifestación se verifica en la interdicción de la arbitrariedad, tanto desde un punto de vista formal como desde una óptica material»

■ **«Integración de las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Análisis y propuestas para España»**

👉 JOSÉ MIGUEL GALINDO FELIPE. Doble Grado en Derecho y Economía. Universidad de Castilla-La Mancha

Extracto

«Las cotizaciones sociales son la principal fuente de financiación de la Seguridad Social. Sin embargo, aunque se encuentran separadas del sistema tributario, la doctrina es unánime al considerar que su naturaleza jurídica es la





de un impuesto. Además, a pesar de ser satisfechas tanto por empresarios como por trabajadores, también existe un amplio consenso a la hora de considerar que gravan los rendimientos del trabajo.

En consecuencia, existen dos figuras impositivas que recaen sobre el salario de los trabajadores, las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Esto lleva a plantear la posibilidad de integrar, en mayor o menor medida, ambos impuestos, con el fin de optimizar la gestión de los recursos públicos y facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones para con la Administración. En este sentido, son muy variadas las medidas que pueden implementarse, ya sea el establecimiento de algunos trámites administrativos comunes, ya sea una unión plena y absoluta de ambas figuras»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ «La delimitación de los días de permanencia del artículo 9.1 a) de la LIRPF» (Análisis de la RTEAC de 28 de marzo de 2023, RG 4045/2020)»

👉 LUCÍA FERNÁNDEZ CARAMAZANA. Inspectora de Hacienda del Estado

Extracto

«El Tribunal Económico-Administrativo Central considera, en la Resolución de 28 de marzo de 2023 (RG 4045/2020), que el criterio de atribución de residencia fiscal en España por «permanencia de más de 183 días» del artículo 9.1 a), primer párrafo, de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, está conformado por varios niveles de días: (1) días de presencia certificada que son los acreditados mediante medio de prueba incuestionable y que se computan íntegramente (sin que se requiera un número mínimo de horas); (2) días presuntos: son los que transcurren razonablemente entre dos presencias certificadas y computarán como días de permanencia salvo que se pruebe una presencia certificada fuera de territorio español; (3) ausencias esporádicas que se adicionan a los otros dos niveles si estos no alcanzan los 184 días, no siendo estrictamente imprescindibles si se ha alcanzado ese umbral mínimo legal.

En mi opinión, es acertada la diferenciación de los tres niveles de días especialmente el cómputo parcial (desvinculado de la pernocta) de los días de presencia certificada y la aceptación expresa de los días presuntos»

■ «Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación» (Análisis de las SSTs de 6 y 8 de junio de 2023, recs. núms. 8550/2021 y 5002/2021)»

👉 ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos





Extracto

«El Tribunal Supremo ha dictado el 6 y 8 de junio de 2023 dos sentencias complementarias sobre la base de la sanción en el caso de la regularización de las sociedades profesionales. En la primera, donde la calificación es de operaciones vinculadas, determina que la base de la sanción es el importe a ingresar por el profesional en el IRPF, sin descontar el impuesto sobre sociedades (IS) pagado por la entidad. En la segunda, donde la calificación es de simulación, sí se descuenta el IS pagado por la sociedad. Se trata de una argumentación que se sustenta sobre la existencia de dos personas jurídicas (operaciones vinculadas) o sobre una sola persona (simulación), al entender en este caso que el socio y la sociedad son lo mismo.

En este comentario se hace un análisis crítico de las consecuencias de esta doctrina, que llevan a que tengan mejor trato sancionador los supuestos de simulación que los de operaciones vinculadas»

■ **«La retribución al administrador social no es una liberalidad»** (Análisis de la STS de 27 de junio de 2023, rec. núm. 6442/2021»

👉 GLORIA MARÍN BENÍTEZ. Doctora en Derecho

Extracto

«El hecho de que el régimen mercantil de la retribución del administrador social exija el cumplimiento de determinados requisitos (cobertura estatutaria, aprobación en junta) ha sido fuente de una larga controversia en el ámbito tributario: la de si el incumplimiento de esos requisitos puede determinar la falta de deducibilidad fiscal del gasto. Esta controversia ha afectado con especial crudeza a los casos en los que la retribución cuya deducibilidad se ve denegada es la de administradores sociales que, prestando servicios en el día a día de la empresa, se ven afectados por la conocida como doctrina laboral del vínculo, que niega la posibilidad de compatibilizar una relación laboral de alta dirección con la mercantil de administrador, de forma que la segunda absorbe y extingue la primera.

La sentencia comentada limita los efectos fiscales de esta doctrina laboral del vínculo y rechaza, tanto que retribuciones contabilizadas que responden a servicios verdaderamente prestados puedan ser calificadas como liberalidad, como que el incumplimiento de los requisitos mercantiles que pudieran ser exigibles a esa retribución pueda determinar automáticamente su falta de deducibilidad fiscal.»

■ **«Culpabilidad en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT»** (análisis de la STSJ de Cataluña de 13 de enero de 2023. rec. núm. 1888/2021)





✍️ NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

Extracto

«A continuación comentamos la Sentencia de 13 de enero de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 1888/2021, interpuesto por el recurrente contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de reclamación interpuesta por un miembro del consejo de administración de cierta sociedad anónima deportiva, frente a un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»

❖ CONTABILIDAD - Estudios

■ «La información sobre diversidad e inclusión en las empresas europeas: evolución y características»

✍️ ISABEL MARÍA GARCÍA-SÁNCHEZ (autora de contacto), Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Salamanca (España); Beatriz Aibar-Guzmán, Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Santiago de Compostela (España); Cristina Aibar-Guzmán. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Santiago de Compostela (España)

Extracto

«El objetivo de este trabajo es el análisis de la divulgación de información sobre diversidad e inclusión en los estados de información no financiera o de sostenibilidad para una muestra de empresas europeas con el objetivo de determinar las estrategias divulgativas de las compañías en relación con la materialidad de la información divulgada, medida por su relevancia, normalización, integridad y fiabilidad. Los resultados obtenidos ponen de manifiesto que la divulgación de información sobre diversidad e inclusión ha tenido una evolución positiva a lo largo del periodo analizado (2011-2020), al igual que la normalización, la fiabilidad y la integridad. También ha aumentado de forma importante la relevancia de la información divulgada. En todos los casos, el incremento es más significativo a partir de 2017, coincidiendo con la publicación de las Directrices sobre la presentación de informes no financieros (2017/C 215/01), lo que denota la influencia positiva que estas guías han tenido en el impacto de la Directiva de información no financiera (2014/95/UE) en la utilidad de la información empresarial en materia de sostenibilidad. La evidencia obtenida es de utilidad práctica tanto para las empresas como para los reguladores y otras organizaciones de cara a conocer el cumplimiento por parte de las grandes compañías europeas de las diferentes normativas en





materia de diversidad e inclusión, así como su posición frente a la estrategia de igualdad de género impulsada por la Comisión Europea y las metas establecidas en el Objetivo de Desarrollo Sostenible 5 de la Agenda 2030»

«CONTABILIDAD - Análisis doctrinal

■ **«Precio contingente en la adquisición de una empresa que no es del grupo»** (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 132, de diciembre de 2022)»

👉 ELENA ROBLEDO ACINAS. Interventora y auditora del Estado (España)

Extracto

«La presente consulta analiza el tratamiento contable del precio contingente en la adquisición de una empresa que no es del grupo»

❖ CONTABILIDAD - Casos prácticos

■ **«Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado»**

👉 MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES (autor de contacto), Profesor del CEF. - UDIMA (España); Ángel Montes Carrillo, Profesor del CEF. - UDIMA (España); Juan Carlos Matallín Sáez, Grupo I+B. Análisis de Inversiones y Finanzas del Comportamiento. Universitat Jaume I (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocado por Resolución de 19 de mayo de 2022 [BOE de 25 de mayo]).

Sumario

Caso 1. Contabilidad financiera. Balance de saldos y determinación del resultado.

Caso 2. Contabilidad financiera. Arrendamientos y venta de inmovilizado.

Caso 3. Contabilidad de sociedades. Acciones privilegiadas y reducción de capital.

Caso 4. Contabilidad de sociedades. Impuesto sobre sociedades e IVA.

Caso 5. Matemáticas financieras. Empréstitos.

👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

[Taxlandia - Blog fiscal y tributario \(politicafiscal.es\)](https://www.politicafiscal.es)

→ Entradas julio, 2023

■ **«Cirugía reconstructiva de la simulación ante el riesgo de necrosis: comentario al ATS 812/2023 -ECLI:ES:TS: 2023:812A»** (04.07.2023)





 MARIA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada y Asesora Fisca

Introducción

«Vivimos tiempos hostiles, también en el ámbito contencioso-tributario. En tiempo de guerra el escenario de la labor quirúrgica puede experimentar cambios bruscos y los cirujanos deben estar preparados para adaptarse a distintas dificultades y austeras condiciones. La escasez de médicos y de personal sanitario (jueces y magistrados), unida a la continua afluencia de heridos (recurrentes) determinan que las instalaciones médicas (tribunales) se saturen con facilidad. En este contexto, cobra especial importancia un buen triaje para determinar las prioridades quirúrgicas.

En los últimos tiempos el Alto Tribunal está dando buenas muestras de haber abandonado el triaje “inverso” y está poniendo el foco en cuestiones tributarias de alto voltaje que requieren un trabajo quirúrgico intensivo. Así, hace apenas siete meses reflexionaba aquí sobre la necesidad acuciante de que nuestro Tribunal Supremo sacar el bisturí para diseccionar de forma precisa, y de una vez por todas, los contornos de las categorías jurídicas de la calificación, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación. Apelaba entonces a la labor uniformadora del Tribunal para que, una vez consolidada la valiente doctrina de su no intercambiabilidad, se avanzara en una serie de parámetros que permitan diferenciar con nitidez cada una de estas figuras antielusivas. Ciertamente que la materia antiabuso se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, pero ese grado de casuismo no es incompatible con el establecimiento de una serie de parámetros generales que permitan abordar, con cierta homogeneidad en su tratamiento, las grandes dudas que en la actualidad se cierne sobre las cláusulas de los arts.15 y 16 LGT»

[...]

■ **«El peregrinaje procesal: De nuevo, sobre la ejecución de sentencias en el orden tributario»** (11.07.2023)

 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Introducción

«Todo comenzó en julio de 2010 cuando la entidad dedicada al montaje de instalaciones eléctricas presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio anterior y de diversos trimestres de IVA de 2009; dos años más tarde –febrero de 2011– recibía notificación de inicio de actuaciones inspectoras que concluyeron con resolución derivada de acta de disconformidad con importante deuda tributaria a ingresar notificada en mayo de 2012, además de las sanciones.





Considerando que la esposa del administrador de la sociedad, su hijo, y uno de sus empleados, se dedicaban como empresarios individuales a la misma actividad mercantil que la entidad investigada, sostuvo la inspección tributaria apoyándose en el art. 13 LGT–principio de calificación–, que nos hallábamos ante un sola actividad económica realizada por la entidad mercantil a través de tres empresarios individuales diferentes y procedió a recalificar los rendimientos empresariales declarados por las personas físicas como renta de la sociedad, convirtiéndolos a los efectos del IRPF de los empresarios individuales, en rendimientos del trabajo personal por cuenta de la entidad, y atribuyendo a ésta las cuotas de IVA repercutidas por esos empresarios»

[...]

■ «El otro “nuevo” impuesto sobre el patrimonio» (13.072023)

 JAVIER POVO MARTÍN.

Introducción

«Nos situamos en septiembre del año 2022, fecha en la que se pone encima de la mesa, entre otros, la posibilidad de aprobar el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). El motivo de su propuesta y posterior aprobación depende de a quiénes preguntemos; para quienes lo propusieron dicho tributo trata de buscar ayuda para los más necesitados por quienes supuestamente son los más ricos; para otro público, la finalidad puede ser bien distinta.

A efectos de no hacer una nota demasiado densa y pesada trataremos de poner la atención en algunos problemas en los que se ve inmerso el tributo analizado y, en última instancia y lo más importante, en los sujetos pasivos que, a título de contribuyentes por este Impuesto, se ven obligados a autoliquidarlo y a realizar el ingreso que corresponde como consecuencia de su primera aplicación. Nuestro objetivo es dar a conocer a los lectores tanto la problemática como potenciales estrategias a seguir, en términos generales, en relación con el ITSGF»

[...]

■ «Tesorería, inversiones financieras, activos afectos, y beneficios fiscales por empresa familiar. 1ª PARTE» (18.07.2023)

 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF

Introducción

«El tema no es nuevo. Lo sé. Pero se trata de una cuestión que continúa siendo conflictiva.

Me refiero a la exención en el Impuesto sobre Patrimonio (en adelante, IP) y sus efectos en la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones





(en adelante, ISD), con relación a (?) determinados "Activos" propiedad de una empresa "familiar"

Se trata, en concreto, de la necesidad de justificar la "necesidad económica" del saldo de tesorería y/o de las inversiones financieras.

Esto es, al menos, lo que la Administración solicita.

Pues bien. ¿Están exentos del IP?»

[...]

■ «El régimen de regularización asociado al modelo 720: Una disensión extraordinaria» (20.07.2023)

 MANUEL VIÑAS SOLLA. Técnico de Hacienda. Agencia Tributaria

Introducción

El pasado 15 de julio de 2023 se cumplieron dos años desde la publicación de las conclusiones del abogado general del Asunto C-788/19, procedimiento que acabaría el 27 de enero de 2022 con el fallo del Tribunal de Justicia de la Unión que declaraba que el Reino de España había " incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992" , declarando contrarios a derecho los regímenes liquidador y sancionador relacionados con el modelo 720

Si bien de continuo denigrado, conviene, no obstante, ponderar las circunstancias de la aprobación del modelo 720 y su beneficiosa contribución a favorecer el cumplimiento tributario por no pocos contribuyentes con patrimonio oculto a la hacienda española en el extranjero»

[...]

■ «Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120,3 de la Ley General Tributaria» (25.07.2023)

 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Introducción

«Nuestra última entrada en Taxlandia, del pasado 30 de mayo, hacía referencia a lo que denominamos "anomalías procedimentales en la gestión tributaria local". Una de esas anomalías consiste en la conversión por muchos municipios de las llamadas autoliquidaciones asistidas en verdaderas liquidaciones. Decíamos que de lo que se trataba era de neutralizar la aplicación del artículo 120,3 de la Ley General Tributaria, ante el contenido de las sentencias del Tribunal Constitucional en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.





Las distintas sentencias del Tribunal Constitucional, recaídas en torno al impuesto de plusvalías (26/2017 de 16 de febrero, 37/2017, de 1 de marzo, 72/2017, de 5 de junio de 2017, 59/2017, de 11 de mayo, 123/2019 de 31 de octubre y 182/2021, de 26 de octubre), a pesar de su carácter prospectivo, sirvieron, entre otras cosas, para volver a poner de actualidad la diferencia entre la existencia de una liquidación administrativa firme y una autoliquidación no comprobada, a la hora articular la solicitud de devolución de ingresos indebidos cuando una ley es declarada inconstitucional. Esta diferente situación va a ser evaluada por el Tribunal Supremo como un posible supuesto de violación de la igualdad, en tanto el Auto 1390/2022 de 9 de febrero de 2022 ha fijado como cuestión de interés casacional dilucidar si la diferencia de sistemas de gestión tributaria en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -de autoliquidación o de liquidación administrativa – “conlleva una diferencia de trato incompatible con el artículo 14 de la Constitución española...”.»

[...]

■ «20 años de Ley General Tributaria: una reforma necesaria» (27.07.2023)

 JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Introducción

«En el momento de escribir estas líneas ya sabemos la composición del próximo parlamento, que, aunque con cierto refuerzo del bipartidismo, vuelve a estar muy dividido. Se trata de una situación que no es favorable para acometer reformas legislativas de envergadura, especialmente si son de carácter técnico. Se puede saber cómo entra un proyecto de ley en las Cortes, pero no cómo se aprueba finalmente, dada la cantidad de pequeños grupos parlamentarios con poder de enmienda.

Aun reconociendo la dificultad, no creo que deba renunciarse a este tipo de reformas. Una de ellas es, sin duda, la de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que se aproxima a su vigésimo aniversario y presenta síntomas de ser un marco insuficiente para la gestión actual del sistema tributario. En estos años ha sido objeto de múltiples reformas, pero ninguna de ellas con carácter integral. Casi todas se han enmarcado en sucesivas leyes de lucha contra el fraude, que modifican aspectos concretos y parciales, normalmente para reforzar las potestades administrativas.

En estas líneas quiero exponer algunos de los aspectos en los que, a mi juicio, sería necesaria una reforma de nuestro marco tributario general.»

[...]





B) Entradas, agosto, 2023

■ «Un soplo de aire fresco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones» (01.08.2023)

👉 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista.

Introducción

«Aire en el mediterráneo. Puede que muchas familias baleares y valencianas hayan empezado a respirar tras las últimas noticias que rodean al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ISD en lo sucesivo, en estas zonas de España.

Casi todos sabemos que el ISD es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas y sobre ellas recae la potestad recaudatoria del mismo. Existe una gran disparidad entre Comunidades a la hora de gravar las transmisiones lucrativas inter vivos o mortis causa de bienes y esto no debiera ser así. Esta disfunción territorial de nuestro sistema ya era objeto de advertencia en esta misma sede hace varios años. En 2017 escribía sobre las desigualdades tributarias en España, en las que comparaba la tributación entre Madrid y Cataluña.

Bien, la Comunidad Valenciana y las Islas Baleares también eran dos territorios donde los impuestos cedidos, entre ellos el ISD resultaban bastante gravosos. Digo eran, porque los nuevos gobiernos que acaban de tomar posesión se han encargado de revertir la situación.»

[...]

■ «Tesorería, inversiones financieras, activos afectos, y beneficios fiscales por empresa familiar (2º parte)» (03.08.2023)

👉 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF.

Introducción

«En nuestra colaboración anterior analizamos desde un punto de vista estrictamente teórico la problemática que el concepto de afectación y necesidad están planteando.

Analicemos ahora cómo la jurisprudencia está interpretando todas estas cuestiones.

Para ello, conviene precisar antes algunas cuestiones con relación a la carga de la prueba.

El art. 105.1 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) señala que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probarlos hechos constitutivos del mismo”





Esto significa que, sin perjuicio de la presunción de certeza de los datos declarados por el contribuyente a que el art. 108.4 de la LGT se refiere, este ha de probar los hechos constitutivos de su derecho, esto es, que concurren los requisitos para que la exención se aplique.

Una vez que el contribuyente ha acreditado la concurrencia de los mismos, es a la Administración a quien le corresponde probar que los activos no están afectos.

Para ello, ha de probar que los fundamentos aportados por el contribuyente no son razonables y que, por tanto, los activos no están afectos.

En este sentido, conviene recordar que el art. 106.1 de la LGT establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración 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"

Es obvio, pues, que el contribuyente ha de probar la veracidad de su declaración, y que la Administración ha de probar que lo declarado por este no se corresponde con los hechos comprobados.

Y ahí surge la primera controversia jurídica»

[...]

■ «Cerrado por vacaciones hasta septiembre. También el Tribunal Constitucional» (08.08.2023)

 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

Introducción

« ... Pero aquéllos que hayan visto alterada su tranquilidad veraniega sabrán el motivo de mi intranscendente reflexión. No es otro que el nerviosismo que ha provocado ese bulo de origen desconocido, al menos por quien escribe, consistente en que el Pleno del Tribunal Constitucional tenía previsto reunirse durante el mes de agosto únicamente para fallar sobre un concreto recurso de inconstitucionalidad, el 616/2023, en el que se cuestiona por la Comunidad Autónoma de Madrid el art.3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que creó el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

Sigan disfrutando pues de sus vacaciones, porque obviamente el Pleno del Tribunal Constitucional no tiene previsto reunirse en agosto. Tampoco consta siquiera que exista una ponencia elaborada sobre tal recurso, por lo que ni utilizando los medios más exóticos de adivinación sería posible saber cuál será su contenido y, por ende, tampoco los efectos que pueda llegar tener su fallo. Por el contrario, he de recordar que, desde el mes de febrero de este año, el TC está inmerso en un plan de choque para resolver lo antes posible los





recursos más antiguos que estaban acumulado desde hace años, algo que no resulta predicable del RI 616/2023, de reciente interposición.»

[...]

■ «Tesorería, inversiones financieras, activos afectos, y beneficios fiscales por empresa familiar (3ª parte, última)» (10.08.2023)

👉 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF (10.08.2023)

Introducción

«En nuestra última colaboración, analizamos cómo la jurisprudencia está interpretando el concepto de “necesidad” con relación a determinados afectos, en particular, la tesorería e inversiones financieras.

Analicemos por último la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) con relación a aquellas cuestiones sobre las que ningún Tribunal Superior de Justicia se ha pronunciado, o, que, habiéndolo hecho, son de interés.

Empecemos el repaso con la Resolución 2155-2012, de 12 de marzo de 2015

El debate se centra en la calificación como activo afecto de “dos cuentas corrientes” a nombre una CB.

Recordemos que en vía judicial no se ha analizado ningún caso en el que se analizar la naturaleza de los saldos de las cuentas bancarias.

La inspección de los tributos y el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía consideraron que estos “tienen la consideración de capital mobiliario y no de elementos afectos a una actividad económica”.

Ambos justifican su calificación en el último inciso de la letra c del hoy art. 29 de la LIRPF -ex ante, art. 27-que, recordemos, establece que “en ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros”»

■ «TÚ, ROBOT. inteligencia artificial y Derecho Tributario» (15.08.2023)

👉 ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

Introducción

«En su sentencia del pasado 11 de julio, el Tribunal Supremo dio la razón a la AEDAF estimando el recurso de casación relativo a la impugnación de la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, respecto a la obligación de los contribuyentes de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria.

La imposición a los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración, recogida en la referida orden, no es ajustada a Derecho, se dice, pues se establece de manera general para todos los obligados tributarios,





sin determinarlos supuestos y condiciones precisas para imponer tal obligación»

■ «Sol, playa e impuestos» (22.08.2023)

 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

Introducción

«En estos días veraniegos tenemos las playas españolas repletas de turistas. Con el auge del teletrabajo tras la pandemia, más de uno se sentirá atraído por alargar su periodo estival y plantearse largas estancias en nuestro país, compatibilizando ocio y trabajo.

Para fomentar el traslado de la residencia fiscal a no residentes, se modificó con efectos desde el 1 de enero de 2023 la que conocemos como Ley Beckham. Así, se introdujeron importantes novedades en el artículo 93 “Régimen fi especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español” de la Ley de IRPF. Recordemos que este régimen, grosso modo, permite a aquellas personas que adquieren su residencia fiscal en España, mantener su condición de No Residentes, tributando únicamente en España por sus rendimientos del trabajo – aplicando los tipos fijos del 24% o 47%- y por las demás rentas de fuente española.

En este sentido, entre las grandes novedades, cabe destacar que este régimen resulta aplicable a aquellas personas que no hayan sido residentes en España durante los 5 años anteriores al del desplazamiento, así como la posibilidad de aplicarlo a situaciones de teletrabajo.

Además, se vincula la existencia de una situación de teletrabajo a la adquisición de la conocida como “Nomad Visa”. Ahora bien, este régimen está huérfano de una regulación reglamentaria. Desafortunadamente, la modificación del artículo 93 LIRPF, no vino aparejada de la modificación del correspondiente desarrollo reglamentario, quedando este todavía pendiente de ser aprobado. El proyecto de modificación reglamentaria se encuentra parado, al albur de la nueva situación política de nuestro país.

Es por ello que, cuando se nos pregunta sobre determinadas cuestiones sin resolver, como por ejemplo el plazo para realizar la comunicación formal para acogerse al régimen, no podemos determinar el dies a quo.

 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

NÚMERO 280 – JULIO-AGOSTO, 2023

«La fiscalidad de las operaciones de novación objetiva de un préstamo hipotecario en el ITP y AJD»





👉 JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

Introducción

«Como es sabido en virtud del contrato de préstamo (o mutuo con pacto de satisfacer un interés) el prestatario queda obligado a devolver al prestamista otro tanto de la misma especie y calidad que lo recibido, así como al pago de los intereses pactados. Así lo establecen los arts. 1753 y 1755 del Código Civil (CC).

Tal y como se encarga de precisar el art. 1203 del citado Código esta obligación puede resultar modificada, ya sea alterándose su objeto o condiciones principales, sustituyéndose a la persona del deudor o produciéndose la subrogación de un tercero en los derechos de acreedor. Este conjunto de modificaciones recibe la denominación en el Código Civil de "novaciones", hallándose reguladas en sus arts. 1203 a 1213. En efecto, se trata de unas novaciones modificativas "impropias", introduciéndose a través de las mismas cambios subjetivos u objetivos en la obligación, si bien ésta continúa existiendo, a diferencia de lo que sucede en los supuestos de novación propia o extintiva, caracterizada por la extinción de la obligación y por la creación de otra nueva destinada a reemplazar la anterior.

A estas tres clases de modificaciones habría que sumar, además, la cesión o transmisión del derecho de crédito del prestamista a un tercero, a través del cual se opera igualmente una modificación subjetiva de la obligación por cambio de acreedor, no produciéndose sin embargo la extinción de la misma, y siéndole de aplicación lo dispuesto en los arts. 1526 a 1536 del Código Civil, relativos a las "transmisiones de créditos y demás derechos incorporales.

Centrándonos en este primer punto en la modificación subjetiva del préstamo, esta podrá tener lugar por cambio del deudor o del acreedor y, a su vez, esta segunda podrá producirse, bien mediante la cesión o transmisión del derecho de crédito a un tercero o bien a través de la subrogación en el puesto del acreedor por parte de una tercera persona que satisface el importe de la deuda ajena»

[...]

👉 NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

N.º 110 JULIO/AGOSTO, 2023

■ **«Aplicación de la exención por reinversión en la enajenación de vivienda habitual por parte del excónyuge que no tiene atribuido su uso»**

👉 SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA. Profesor de Sistema Fiscal Español. Universidad de Oviedo. Miembro de la AEDAF





Resumen

«En este artículo se analiza la reciente Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo 553/2023, de 5 de mayo de 2023.

Esta Sentencia ha equiparado la situación de ocupación de la vivienda del cónyuge que ha cesado de residir en ella con la del cónyuge que tiene atribuido su uso como consecuencia de una sentencia de separación o divorcio, a los efectos de la aplicación de la exención por reinversión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la enajenación de la vivienda habitual.»

■ «El respeto al contribuyente: malos tiempos para la cortesía»

 ENRIQUE GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ. Abogado. Miembro del CAI de la AEDAF

Resumen

«El autor resalta la importancia del deber de respeto por parte de la Administración hacia los contribuyentes, enfatizando en la necesidad de mejorar la relación entre ambas partes. Se tratan diferentes normativas que establecen el trato digno y respetuoso hacia los ciudadanos, así como la obligación de la Administración de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones.

También se hace referencia a la utilización de medios electrónicos en las relaciones con la Administración y la falta de accesibilidad y el uso de la cita previa como obstáculos para la atención al ciudadano»

■ «Coordinación Catastro-Registro»

 ENRIQUE BRANCÓS NÚÑEZ. Notario de Girona

Resumen

«El autor analiza en su trabajo el procedimiento utilizado por los registradores de la propiedad en España para identificar y describir las fincas registradas. Se cuestiona el juicio de identidad entre la descripción literaria registral y la representación gráfica catastral, argumentando que ambas no pueden ser comparadas directamente. El registrador utiliza la superposición de planos, incluyendo planos normativos y no normativos, para obtener indicios de coincidencia entre la finca real y la registral. Sin embargo, el registrador no tiene competencias ni medios suficientes para verificar su juicio de identidad. En el procedimiento de notificación a los colindantes se señala que la falta de un sistema adecuado de actualización de titulares de fincas colindantes genera incertidumbre. Además, el procedimiento no requiere el consentimiento expreso de los colindantes y que las alegaciones de los mismos pueden detener el procedimiento y llevar a una judicialización. En conclusión, se argumenta que el juicio de identidad del registrador es insuficiente y que el





sistema de coordinación entre el Catastro y el Registro de la Propiedad presenta deficiencias y promueve la judicialización»

■ «Actas de comunicaciones electrónicas por sistemas de mensajería instantánea (WhatsApp y similares)»

👉 FERNANDO GOMÁ LANZÓN. Notario de Madrid

Resumen

«Las actas de presencia en las que constan determinadas conversaciones o contenidos de una conversación de WhatsApp, u otros sistemas de mensajería instantánea como Telegram o Signal, son una materia evidentemente delicada, porque podrían afectar a derechos fundamentales recogidos en el artículo 18 de la Constitución como son el derecho al secreto de las comunicaciones y el derecho a la intimidad, pero muy útiles, y existen unas reglas generales que evitan un excesivo casuismo en la actuación del notario, que se exponen en este artículo»



VI.II PODIUM AUTORAS/AUTORES

JULIO-AGOSTO/2023



«ENRIQUE GIMENEZ REYNA-RODRIGUEZ»

«Abogado»

«El respeto al contribuyente: malos tiempos para la cortesía»

«Para una revista dirigida a profesionales y estudiosos del Derecho, pudiera parecer que dedicar unas páginas al deber de respeto al ciudadano -en nuestro caso, en su versión de contribuyente- es algo no ajeno, pero sí alejado de las primeras líneas que se puedan escribir sobre cómo se debe ejercer la función pública ante quienes son su razón de ser. Pero no debería ser así. Para quien suscribe, el trato de los funcionarios con los administrados es algo esencial, que deben revisar las





diferentes Administraciones ante el mayoritario clima de descontento que se observa.

Ciertamente, no contamos con un estudio, encuesta o trabajo que mida el grado de satisfacción que reconocemos en la actualidad en los contribuyentes, pero, son tan frecuentes los comentarios y las muestras de desaprobación en actuaciones de los servicios de las tres Haciendas, que es un asunto sugerido para que desarrollemos. Para no buscar mucho, recordemos que en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria se afirma que es "indispensable mejorar la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes, evitando trasladar la impresión de culpabilidad y persecución a aquéllos que suelen cumplir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la Administración..."»

(«NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid. N.º 110 JULIO/AGOSTO,2023»)



«**EDUARDO SANZ GADEA**»

(Inspector de la Hacienda del Estado [jubilado])

«**Plusvalías en la transmisión intragrupo transfronteriza de activos**»

«La sentencia Gallaher viene a completar el panorama de la relación entre el régimen de los grupos fiscales y las libertades comunitarias. Esa relación resulta problemática, por cuanto dicho régimen procura un conjunto de ventajas fiscales para las entidades que forman parte del perímetro del grupo fiscal el cual, de ordinario, como es el caso de España, no abarca a las entidades no residentes. La presente colaboración describe los aspectos esenciales de la referida relación, a la luz de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.»

(Revista de contabilidad y tributación. CEF. Revista mensual núm. 484. julio, 2023)



VII. BIBLIOTECA LIBROS-MONOGRAFÍAS

«LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA: MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN Y MEDIDAS DE AGILIZACIÓN»



PRÓLOGO

«Justificación del proyecto, autoría y colaboraciones»

Jesús López Tello (URÍA MENÉDEZ)

1. LA VOLUNTAD DE EUROPA

Los Jefes de Estado y de Gobierno presentes en la cumbre celebrada en Varsovia los días 16 y 17 de mayo de 2005 acordaron un plan de acción en el que establecieron las principales tareas a desarrollar por el Consejo de Europa en los siguientes años. La primera de ellas fue la promoción de los derechos humanos, el Estado de derecho y la democracia. Desagregada esta tarea en varios objetivos, el plan de acción declaró expresamente como tal el fortalecimiento de la democracia, el buen gobierno y el Estado de derecho en los





Estados miembros. Y dentro de ese objetivo, se decidió desarrollar las funciones de evaluación y asistencia de la Comisión Europea para la Eficacia de la Justicia ("CEPEJ") con el fin de ayudar a los Estados miembros a impartir justicia de manera justa y rápida y desarrollar medios alternativos para la solución de controversias. De modo que desarrollar medios alternativos al juez para la solución de controversias, con el fin de impartir justicia de manera justa y rápida, es parte de la voluntad de Europa para fortalecer la democracia, el buen gobierno y el Estado de derecho.

A la luz de esa decisión, la CEPEJ publicó el 7 de diciembre de 2007 sus Directrices para una mejor implementación de la Recomendación Rec.2001)9 del Consejo de la Unión Europea sobre alternativas al litigio entre autoridades administrativas y particulares. Sin perjuicio de que volveremos a ellas más adelante, lo que ahora interesa destacar es que ni en la Recomendación ni en las Directrices existe mención alguna a que los litigios tributarios deban ser excluidos de la intención del Consejo de la Unión Europea de que "los Gobiernos de los Estados miembros promuevan el uso de medios alternativos para la resolución de controversias entre autoridades administrativas y personas particulares".

Han pasado más de veinte años desde la Recomendación Rec (2001)9, y ciertamente los Gobiernos de España no han promovido el uso de medios alternativos para la resolución de controversias entre la Administración tributaria y los obligados tributarios; no obstante concurrir de lleno en nuestro país el primero de los considerandos que llevaron al Consejo de la Unión Europea a adoptar aquella recomendación, esto es, que el gran número de controversias y, en algunos casos, su constante incremento, menoscaban la capacidad de los tribunales de justicia para resolverlas en un tiempo razonable.

2. ALGUNOS DATOS SOBRE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA EN ESPAÑA

En el derecho español los actos administrativos de aplicación de los tributos, si se discuten por los obligados tributarios, requieren del agotamiento de la vía administrativa antes de acudir a los tribunales de justicia. Esa vía administrativa termina, con carácter general, con la resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el obligado tributario contra el acto administrativo cuya legalidad discute. De esta manera, la cantidad de reclamaciones económico-administrativas interpuestas, y la capacidad empírica de los órganos económico-administrativos para resolverlas en un tiempo razonable, son un preciso indicador de la litigiosidad tributaria en España.

De acuerdo con las memorias anuales de los Tribunales Económico-Administrativos, en el periodo 2011-2021 el promedio de reclamaciones anuales presentadas fue de 202.767, siendo el año 2012 el de mayor número (223.417), y habiéndose presentado 212.796 reclamaciones en 2021 .Pues bien, según la memoria de este último año, el número total de funcionarios con título universitario de Grado (grupo A) destinados en los órganos económico-administrativos ascendía





a 389. Una simple división del número de reclamaciones anuales presentadas entre el número de funcionarios llamados a resolverlas nos dice que cada funcionario del grupo A tendría que encargarse de resolver anualmente 547 reclamaciones. Considerando 220 jornadas anuales de trabajo no es difícil concluir que el gran número de controversias impide su resolución en tiempo razonable, y desde luego impide, y de forma sistemática, cumplir el plazo legal de un año de duración máxima del procedimiento en cualquiera de sus instancias.

La litigiosidad de origen tributario es difícil de rastrear en el ámbito jurisdiccional. Las memorias anuales del CGPJ en unos años se refieren al número de asuntos "en materia de Administración tributaria" (sic) ingresados en la jurisdicción contencioso-administrativa, y en otros aluden al incremento o decremento porcentual experimentado por ese tipo de asuntos en un año respecto del anterior. Esta falta de homogeneidad interanual de los datos, y su propia inconcreción, imposibilita el análisis directo de lo que aquí interesa. Pero hay otros datos que son incontrovertibles. Así, en el año 2021 ingresaron en la jurisdicción contencioso-administrativa 224.622 asuntos, se resolvieron 224.516, y quedaron pendientes 220.878. En el año 2020 los asuntos ingresados fueron 194.223, los resueltos 191.948, y quedaron pendientes 235,973. Y este número, el de asuntos pendientes a fin de año, fue de 207.146 en 2015 y de 211.616 en 2019. En fin, que *grosso modo* y unos años por otros, en la jurisdicción contencioso-administrativa ingresan cada año en torno a 220.000 asuntos y ese mismo número es el saldo prácticamente perenne de asuntos pendientes de resolver

La apelación tradicional a mayores medios humanos y materiales para resolver el atasco es necesaria y bienintencionada. Pero no es suficiente y es probablemente naíf. La experiencia demuestra que no parece posible allegar esos medios en cuantía y con velocidad suficiente. Seguramente porque ni hay un número bastante de personas preparadas para incorporarse anualmente al ejercicio de funciones revisoras en lo que nos ocupa, ni es bueno desnudar a un santo para vestir a otro, ni desde luego hay dinero para pagar los incrementos de plantillas y medios que serían necesarios.

Estamos así en la situación observada en el primer considerando de la Recomendación Rec (2001)9 del Consejo de la Unión Europea:

Considering, on the one hand, that the large amount of cases and, in certain states, its constant increase can impair the ability of courts competent for administrative cases to hear cases in a reasonable time, within the meaning of Article 6. 1 of the European Convention on Human Rights

Situación que no solo produce efectos perversos desde la perspectiva del ciudadano contribuyente, más todavía, es un pesado lastre para el sostenimiento de los gastos públicos, con miles de liquidaciones tributarias formalmente contraídas, pero no cobradas, pendientes de una resolución que parece no llegar nunca.





De ahí que el Consejo de la Unión Europea, con el voto favorable del Reino de España, recomendara:

...that the governments of member states promote the use of alternative means for resolving disputes between administrative authorities and private parties by following, in their legislation and their practice, the principles of good practice contained in the appendix to this recommendation.

Es tiempo ya de que España promueva efectivamente el uso de medios alternativos para la resolución de controversias entre la Administración tributaria y los obligados tributarios, y este tiempo es mejor que ninguno, porque el Gobierno de España, dentro de la descripción general del Componente 27 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, coloca expresamente entre sus objetivos -dirigidos a la "modernización del sistema fiscal para un crecimiento inclusivo y sostenible"- la reducción de la litigiosidad en materia tributaria, en el mismo plano de importancia y en la misma frase que la reducción del fraude fiscal y la economía sumergida.

3. LOS MEDIOS ALTERNATIVOS Y OTRAS MEDIDAS QUE ESTE TRABAJO PROPONE

En sus Directrices para una mejor implementación de la Recomendación Rec (2001)9 del Consejo de la Unión Europea, la CEPEJ expresa que los Estados miembros deben fomentar el uso de las revisiones internas, la conciliación, la mediación y el acuerdo negociado como requisito previo para el inicio de un litigio jurisdiccional entre autoridades administrativas y personas particulares. No nos hemos atrevido -en este trabajo que ahora se edita- a proponer tanto, aunque seguramente deberíamos haberlo hecho.

Aún sin configurarla como prerrequisito, sí se propone una mediación previa al dictado del acto administrativo de aplicación de los tributos, que pueda ser solicitada por el contribuyente con anterioridad a la propuesta de resolución, y en la que los mediadores sean funcionarios de la Hacienda Pública integrados en una oficina separada encargada de gestionar las solicitudes de mediación en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Esta mediación es el primer medio alternativo que este trabajo propone, pero no su primer contenido. Lo primero ha sido tratar la dogmática tradicional del principio de indisponibilidad del crédito tributario. Se reflexiona así, y se concluye, que ese principio es una cuestión de legalidad ordinaria, que no impide la convención o transacción sobre los hechos controvertidos, ni impide tampoco extender las fórmulas convencionales y transaccionales de prevención de la controversia a cuestiones de derecho, singularmente a los conceptos jurídicos indeterminados.

Dictado el acto administrativo de aplicación de los tributos, se propone introducir en la tramitación de la reclamaciones económico-administrativas la posibilidad de reenviar el expediente a la Administración para explorar, por tiempo tasado, la posibilidad de un acuerdo entre la Administración y el obligado tributario. Con el fin





de que no sea necesario un desarrollo específico de lo que puede ser objeto de acuerdo, y aprovechar lo ya probado, se propone que el potencial acuerdo se ajuste a las pautas marcadas en el vigente artículo 1 55 de la L G T, regulador de las actas de inspección con acuerdo.

Surgida la controversia de modo inevitable y abocadas las partes a su resolución por decisión judicial, se propone fomentar la efectividad de la resolución extrajudicial tributaria. A tal efecto, entre otras cosas y de nuevo con ánimo de no volver a recorrer caminos ya discurridos, se analiza en profundidad, y se adapta a lo tributario, la propuesta del CGPJ de modificación del artículo 77 de la LJCA, y su apuesta por una mediación externalizada.

Finalmente, la propuesta postrera no se refiere tanto a un medio alternativo como a un conjunto de medidas para la agilización de la litigación contencioso-tributaria. Se tratan así medidas enderezadas a acortar los tiempos de resolución, medidas para homogeneizar los criterios de aplicación de los tributos y otorgar fuerza vinculante a los pronunciamientos interpretativos del ordenamiento jurídico, y el recurso contencioso-administrativo *per saltum*, en casos de ilegalidad de reglamentos, de inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto de aplicación de los tributos, o cuando se invoque la vulneración del Derecho de la Unión Europea.

Hito fundamental en los trabajos han sido las sesiones presenciales de debate que en torno a cada una de las propuestas han tenido lugar, sobre la base de un documento previo elaborado por sus autores que sirvió de ponencia para impulsar la discusión. Tuvimos la fortuna y el honor de que en tales sesiones participaran personas de enorme calidad, venidas del Consejo de Defensa del Contribuyente, los órganos económico-administrativos, el Instituto de Estudios Fiscales, la Agencia tributaria, el Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, la Fundación de Estudios de Economía Aplicada, la Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa, el Registro de Economistas Asesores Fiscales, la Asociación Española de Asesores Fiscales, la Asociación Española de Derecho Financiero, el Consejo General de la Abogacía Española, y el Ilustre Colegio de la Abogacía de Madrid. A todas ellas nuestro mayor agradecimiento.

Ultimo apunte. Un observador atento echará de menos en este trabajo el arbitraje. La fundación ya publicó en marzo de 2015 un primer trabajo sobre medidas alternativas de solución de conflictos en el sistema tributario español, con especial referencia al arbitraje. No nos ha parecido que hubiera mucho más que decir sobre el arbitraje tributario que lo dicho en ese trabajo, al que, claro está, nos remitimos.





ÍNDICE

→ Capítulo I.

Cuestión previa: ¿la indisponibilidad un impedimento para la previsión legal de mecanismos para la prevención y resolución alternativa de conflictos tributarios?

César García Novoa, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. (Universidad de Santiago de Compostela)

1. **La dogmática tradicional del tributo y el principio de indisponibilidad.**
2. **El concepto jurídico de disponibilidad y de indisponibilidad. El rol de la autonomía privada**
3. **La indisponibilidad como característica ontológica de cierta tipología de normas**
4. **La indisponibilidad como consecuencia de la legalidad**
5. **¿Qué puede ser objeto de la disponibilidad/indisponibilidad del tributo?**
 - 5.1. La indisponibilidad de la obligación tributaria. La exclusión de la materia tributaria de los actos o contratos
 - 5.2. La indisponibilidad de las potestades tributarias
 - 5.3. La indisponibilidad del crédito tributario
6. **La indisponibilidad de las potestades tributarias o del crédito tributario no es contraria a la existencia de formas alternativas o extraordinarias de prevención o resolución del conflicto tributario**
 - 6.1. La indisponibilidad de las potestades tributarias o del crédito tributario no impide la convención o transacción sobre los hechos controvertidos
 - 6.2. Tampoco la indisponibilidad del crédito tributario impide extender las fórmulas convencionales y transaccionales de prevención del conflicto a cuestiones de derecho; singularmente a conceptos jurídicos indeterminados
 - 6.3. Tampoco, en las fórmulas alternativas para la resolución del conflicto, podrá esgrimirse como un impedimento la indisponibilidad del crédito tributario
 - 6.4. La indisponibilidad del crédito tributario es una cuestión de legalidad ordinaria
7. **Conclusiones y propuesta de reforma del artículo 18 de la LGT**

→ Capítulo II. Mediación en los procedimientos de aplicación de los tributos

Miguel Cremades Schulz (URÍA MENÉNDEZ) Juan Zornoza Pérez, Catedrático de





Derecho Financiero y Tributario, (Of Course/ DELOITTE LEGAL)

1. **Introducción: las premisas para la mediación en los procedimientos de aplicación de los tributos**
2. **Los concretos espacios de la mediación en los procedimientos de aplicación de los tributos**
 - 2.1. Procedimiento de comprobación limitada
 - 2.2. Procedimiento de inspección
 - 2.3. Procedimiento de recaudación
3. **Modificaciones normativas para la incorporación de la mediación**
 - 3.1. Incorporación de un párrafo segundo al apartado 1 del artículo de la LGT
 - 3.2. Incorporación de un nuevo apartado 10 al artículo 99 de la LGT
 - 3.3. Incorporación de una nueva letra h) al artículo 153 de la LGT y red denominación de la posterior
 - 3.4. Incorporación de un nuevo artículo 100 bis al RGAT

→ **Capítulo III. Las actas con acuerdo en el ordenamiento Jurídico español. Implementación de una segunda instancia u "oportunidad" Motivos para su revisión**

M.^a Antonia Azpeitia Gamazo (BAKER MCKENZIE) y Adal Salamanca Cabrera (PwC)

1. **Antecedentes**
2. **Propuestas de modificación normativa**
 - 2.1. Modificación del art. 155.1 de la LGT
 - 2.2. Modificación del artículo 237.3 de la LGT y reenumeración del apartado posterior
 - 2.3. Modificación del artículo 238.1 de la LGT
 - 2.4. Modificación del artículo 241.4. de la LGT y reenumeración del apartado posterior
 - 2.5. Modificación del artículo 1 86 del RGAT, añadiendo un nuevo apartado 9
 - 2.6. Modificación del artículo 58 bis del Reglamento general de desarrollo de la en materia de revisión en vía administrativa, y red denominación del artículo
3. **Justificación**

→ **Capítulo IV. Fomentar la efectividad de la resolución extrajudicial tributaria**

Ángel García Ruiz (GARRIGUES) Julio César García Muñoz (KPMG)

1. **Introducción**
2. **El principio de indisponibilidad de los créditos en materia tributaria**





3. **Sobre el uso del mecanismo transaccional previsto en el artículo 7.3 de la LGP**
4. **Las tendencias legislativas nacionales e internacionales apuntan a una potenciación de este tipo de mecanismos**
5. **Experiencias piloto de mediación en el ámbito contencioso-administrativo en España**
6. **La posición del Consejo General del Poder Judicial. Propuestas de reforma normativa**

- 6.1. Modificación del artículo 77 de la LJCA: permanencia de la conciliación intrajudicial y apuesta por una mediación externalizada
- 6.2. Modificación del artículo 18 de la LGT, y adición de un apartado 4 al artículo 7 de la LGP. Disponibilidad del Crédito tributario en determinados asuntos tributarios
- 6.3. Adición del artículo 7 bis de la Ley de Asistencia Jurídica del Estado e Instituciones Públicas.

7. Conclusiones

→ **Capítulo V. Medidas para la agilización de la litigación contencioso-tributaria. En particular, el recurso per saltum en el ámbito tributario**

Joaquín Huelin Martínez de Velasco (CUATRECASAS) Maria Teresa González Martínez (EY ABOGADOS)

1. Introducción. Una batería de medidas

2. Medidas enderezadas a acortar los tiempos de resolución

- 2.1. Remisión del expediente administrativo
- 2.2. Reducción de "tiempos muertos" en la tramitación del recurso de casación
- 2.3. Tratamiento de las ejecuciones de sentencias como auténticas ejecuciones judiciales ex artículos 103 y 136 y siguientes LJCA y no como vías impugnatorias independientes
- 2.4. "Resurrección" de la extensión de efectos de las sentencias de los artículos 100 y 111 de la LJCA
- 2.5. Creación de una cuestión prejudicial de Derecho interno
- 2.6. Creación del recurso contencioso-administrativo per *saltum*

3. Medidas para homogeneizar los criterios de aplicación y otorgar fuerza vinculante a los pronunciamientos interpretativos del ordenamiento jurídico

- 3.1. Otorgamiento por la Ley de carácter vinculante a los criterios interpretativos fijados por el Tribunal Supremo en casación
- 3.2. "Redefinición" de la razón de interés casacional objetivo del artículo 88.3.b) de la LJCA





- 3.3. Suspensión de los procedimientos administrativos, económico-administrativos y judiciales en los que la *norma decidendi* penda de interpretación por el Tribunal Supremo en un recurso de casación
- 3.4. Carácter vinculante para los órganos de las administraciones tributarias y para los "tribunales" económico-administrativos del criterio judicial firme, unánime y reiterado

4. **El recurso contencioso-administrativo *per saltum***

- 4.1. Introducción. Los fundamentos (materiales y jurídicos) del recurso *per saltum*
- 4.2. El reconocimiento por el Tribunal Supremo del recurso *per saltum* en los supuestos de ilegalidad del reglamento o de inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto de aplicación de los tributos
- 4.3. El Tribunal Supremo aparentemente se desdice y no reconoce el recurso contencioso-administrativo *per saltum* cuando se invoque la vulneración del Derecho de la Unión Europea



VIII. CONDICIÓN HUMANA

[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

JULIO, 2023

■ 1. El Tribunal Supremo confirma 8 años y medio de inhabilitación al exalcalde de Villarreal (Castellón) por delito continuado de prevaricación (04.07.2023)

La sentencia relata que el exregidor sabía que las facturas se estaban dividiendo para evitar la licitación pública de contratos y así adjudicarlos directamente a la misma empresa.

«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena de 8 años y 6 meses de inhabilitación especial para empleo o cargo público al exalcalde de Villarreal (Castellón) Juan José R.N. por delito continuado de prevaricación administrativa, en comisión por omisión, por la adjudicación de dos obras sin seguir procedimiento alguno de contratación y licitación pública, y con troceamiento de facturas para no superar los 30.000 euros.

Asimismo, ratifica 7 años de inhabilitación especial al concejal delegado Ramón T.C. por un delito de prevaricación administrativa. Sin embargo, absuelve al tercer condenado en la misma causa, el empresario Antonio P.D., que había sido condenado como cooperador necesario de la prevaricación, debido a la absoluta falta de mención en los hechos probados de cuál fue su grado de participación en los hechos como representante de la empresa.

Respecto al exalcalde, que era regidor de la localidad en el momento de los hechos, se rechaza su recurso y se destaca que su función era la de garante, por lo que tenía obligación de actuar y no lo hizo cuando sabía lo que estaba pasando, troceándose facturas para no ir a la licitación pública de contratos y adjudicándolos directamente a la misma empresa»

■ 2. El Tribunal Supremo confirma 5 años de prisión a una excontable de la Fundación Catalana por apropiarse de más de 1 millón de euros (05.07.2023)





El tribunal desestima el recurso de casación interpuesto por la condenada contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que, además de la citada pena de prisión, le impuso, en concepto de responsabilidad civil, el pago a las Fundaciones de las cantidades defraudadas.

«La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 5 años de prisión por un delito continuado de falsificación de documentos mercantiles en concurso medial con otro continuado de estafa a la responsable de la contabilidad, administración y gestión económica de la Fundación Catalana, de la Fundación Agrícola Catalana y de la Fundación Catalana para el Estudio de las Enfermedades del Hígado y Gastroenterológicas desde 1995 hasta 2012 por haberse apropiado de 1.199.355 euros.

El tribunal desestima el recurso de casación interpuesto por la condenada contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que, además de la citada pena de prisión, le impuso, en concepto de responsabilidad civil, el pago a las Fundaciones de las cantidades defraudadas. En su recurso, precisamente, la recurrente se quejaba de la cuanta de esta indemnización que la Audiencia Provincial de Barcelona había fijado basándose en periciales elaboradas por los Mossos d'Esquadra y la acusación particular, que también cuestionaba.

Según los hechos probados, durante 17 años la acusada, conocedora de los escasos movimientos económicos financieros que se producían en las cuentas de las indicadas Fundaciones y del mínimo y poco riguroso control que ejercían los respectivos Patronos sobre la contabilidad de estas, valiéndose de la total confianza que los responsables de las fundaciones tenían depositada en ella, incorporó a su patrimonio personal dicha cantidad.

Las cantidades totales que la acusada consiguió incorporar a su patrimonio, procedentes de cada una de las Fundaciones perjudicadas, vaciando sus cuentas, fueron 813.298,46 euros de Fundación Catalana, 299.743,97 euros de Fundación Agrícola Catalana y 87.136,93 euros de Fundación Catalana para el Estudio de las Enfermedades del Hígado.

La Sala considera que el alto valor probatorio que se otorga a las periciales cuestionadas "no responde, ni mucho menos, a fórmulas iluministas o a criterios apriorísticos" basados en el simple escrutinio oficial de algunos de los peritos informantes.

Añade que, lejos de ello, la Audiencia valida el riguroso método de análisis empleado por ambas pericias, basado en el examen de toda la documentación bancaria y contable disponible en soportes informáticos "lo que permitió identificar, pese a los intentos de manipulación de fechas, conceptos y partidas, 470 operaciones de salida de dinero, mediante centenares de transferencias y cobro de cheques", de las distintas cuentas de las fundaciones perjudicadas con destino a diversas cuentas de la recurrente.



“Detracciones y correlativos ingresos que, como se constató, carecían de toda justificación negocial o retributiva, empleándose, además, en muchas ocasiones, artificios falsarios tales como reduplicación de recibos, facturas, manipulaciones contables y firmas falsas en los efectos presentados al cobro o mediante los que se materializaba las transferencias desde la Fundación Agrícola Catalana a la Fundación Catalana desde la que la recurrente finalmente detraía las cantidades”, subraya la sentencia, ponencia del magistrado Javier Hernández.

“Mecanismo defraudatorio en el que no interfería, sí tal vez para favorecerlo, el hecho de que se incumplieran las obligaciones establecidas en la Ley 4/2008, del Parlamento de Catalunya, sobre el régimen de las fundaciones privadas, como se denuncia por la recurrente”, según la sentencia.

Para la Sala, la circunstancia de que los patronos no se apercibieran durante tantos años de la actuación de la recurrente puede explicarse, ciertamente, “por la despreocupación en el cumplimiento de los deberes de transparencia y dación de cuentas establecidos en la norma, pero también, sin duda, por la confianza depositada en la Sra. O. como gestora del funcionamiento diario de las fundaciones. Pero, en todo caso, ni una ni otra razón privan de sustento probatorio a la existencia de un modelo continuado de defraudación ejecutado por la hoy recurrente, en los términos descritos en la sentencia recurrida”».

■ 3. El Tribunal Supremo confirma la condena por estafa a los padres de una menor enferma que se quedaron con 400.000 euros de donativos recibidos (07.07.2023)

Confirma la condena de 5 años de prisión por delito continuado de estafa agravada al padre; la madre de la menor, condenada en la misma sentencia y por el mismo delito a 3 años y medio de prisión, no recurrió al Supremo.

«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena de 5 años de prisión por delito continuado de estafa agravada para un hombre que se aprovechó de la enfermedad rara de su hija para enriquecerse con 402.000 euros de donativos recibidos para sufragar tratamientos médicos de la menor. La madre de la menor, condenada en la misma sentencia y por el mismo delito a 3 años y medio de prisión, no recurrió al Supremo.

El alto tribunal ha rechazado el recurso que presentó el hombre contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que confirmó las condenas que la Audiencia Provincial de Lleida impuso a la pareja por urdir un plan aprovechando una enfermedad rara que sufría su hija menor de edad para obtener un lucro patrimonial ilícito.

La Sala considera que los hechos probados de la sentencia confirmada recogen con total claridad que los padres constituyeron la Asociación N.N. para la Tricotiodistrofia y enfermedades raras de Baleares, que tenía como objeto





social recaudar fondos para la investigación de la enfermedad y ayudar a familias con niños con enfermedades raras, pero que en realidad la finalidad "era obtener el enriquecimiento personal de los acusados". El padre figuraba en los estatutos de la Asociación como presidente y la madre como tesorera.

El tribunal explica que los hechos juzgados detallan los frecuentes e importantes reintegros de las cuentas bancarias de la Asociación para pagar los gastos privados de los acusados, que llegaron a recibir 402.000 euros de dinero ilícitamente obtenido para su enriquecimiento personal.

La sentencia, ponencia del magistrado Juan Ramón Berdugo, señala que la simulación generada por los acusados, al aparecer en medios de comunicación durante años, con su hija de corta edad, "apelando a la generosidad del público ante la urgencia de costosas atenciones médicas irreales y anunciando un desenlace de compromiso vital inminente de no recibir tales cuidados, también irreales, al tiempo que facilitaban un número de cuenta bancaria como canal recaudador de los donativos buscados, constituye un marco objetivo perfectamente idóneo para suscitar humanos sentimientos de solidaridad con la niñas y sus padres, y, en consecuencia, también moverles a realizar las aportaciones buscadas por los acusados, que lograron de ese modo sorprender la buena fe y la mejor voluntad de diversas personas que pensaban contribuían a la curación de la menor, sin que tuvieran a su alcance ninguna posibilidad de desenmascarar a los defraudadores".

Para la Sala, la ficción generada por los acusados se basaba en una relación de confianza derivada de la agobiante situación que presentaban, lo que no daba lugar a una investigación derivada de desconfianza.

Por otro lado, aunque en este caso las acusaciones no solicitaron la agravante de recaer la estafa sobre bienes de utilidad social, y la agravación se estableció por ser de cuantía superior a 50.000 euros, la Sala recuerda su doctrina sobre la consideración de la salud como un bien de utilidad social que debe tener un relevante campo de protección en el derecho penal, suponiendo un plus de agravación cuando el ilícito penal se conecta de forma directa o indirecta con el valor "salud".

La Sala mantiene el decomiso de los bienes intervenidos a los acusados y respecto a las alegaciones sobre las responsabilidades civiles, la sentencia recuerda que está en tramitación otro recurso de casación para resolver las cuestiones relativas a los pronunciamientos civiles, una vez que el TSJ ordenó retrotraer las actuaciones para que la Audiencia redactara de forma individualizada los perjudicados que deben ser indemnizados.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mantuvo las penas de prisión a los dos acusados, pero en relación con las indemnizaciones por responsabilidad civil a los perjudicados, ordenó a la Audiencia de Lleida que individualizará en su



sentencia la lista de los mismos con los importes de las donaciones que debían ser restituidas a cada uno»

■ 4. El Tribunal Supremo anula por indefensión una resolución de la Agencia de Vivienda Social de Madrid que rechazó la regularización de un piso ocupado de forma irregular (17.07.2023)

La Agencia de Vivienda Social de Madrid resolvió el asunto sin dar traslado a la solicitante de un informe de conflictividad vecinal para que pudiera hacer alegaciones.

«La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha anulado una resolución de la Agencia de Vivienda Social de Madrid que denegó a una mujer la petición de regularización de la vivienda que ocupaba de forma irregular al generarle indefensión por resolverla sin darle traslado de un informe de conflictividad vecinal para que pudiera hacer alegaciones y proponer pruebas con el fin de desvirtuar dicho informe.

La Sala establece en su sentencia que “(i) que no cabe excluir que en determinadas ocasiones la omisión del trámite de audiencia al interesado en un procedimiento administrativo puede quedar enervada o subsanada por otras actuaciones colaterales o ulteriores que materialmente eviten que se produzca indefensión; y (ii) el menoscabo del derecho de defensa que resulta de la omisión del trámite de audiencia respecto de un informe que se ha demostrado determinante del sentido de la resolución no puede considerarse corregido ni paliado por el hecho de haber tenido el interesado la posibilidad de intentar contradecir aquel informe con ocasión del recurso de reposición”.

La Agencia de Vivienda Social de Madrid denegó a esta mujer una solicitud de regularización de vivienda basándose en un informe del Área Social que acreditaba la existencia de conflictividad en el entorno vecinal y comunitario por parte de la unidad familiar de la solicitante. Esta se enteró de la existencia de ese informe cuando ya se había resuelto el procedimiento administrativo y recurrió en reposición aportando un escrito firmado por algunos vecinos que decían que los ocupantes del inmueble no eran conflictivos.

Un juzgado de lo Contencioso-Administrativo anuló la resolución denegatoria de la regularización y ordenó retrotraer las actuaciones al trámite previo a la resolución del recurso de reposición, concediéndose un periodo de prueba a la recurrente. La sentencia de primera instancia concluyó que la administración había generado indefensión a la recurrente por la omisión del trámite de audiencia respecto del informe de conflictividad vecinal, privándola de la posibilidad de presentar alegaciones y pruebas.

La Comunidad de Madrid recurrió ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que llegó a otra conclusión distinta, y que entendió que la ley aplicada al





caso no establecía un trámite de audiencia específicamente referido al informe de conflictividad vecinal. También precisaba que el escrito de algunos vecinos que presentó la mujer con el recurso reposición, aunque era extemporáneo, fue valorado sin que se le reconociera fuerza probatoria frente al informe técnico.

El Tribunal Supremo en su sentencia estima parcialmente el recurso de casación interpuesto por la mujer contra la sentencia recurrida y confirma el pronunciamiento de la sentencia del juzgado que ordenó retrotraer las actuaciones al trámite previo a la resolución del recurso de reposición para que la recurrente pudiera ejercer su derecho de defensa respecto al informe de conflictividad vecinal.

De este modo, se aparta de las razones de la sentencia recurrida que la Sala considera que no pueden ser asumidas “de un lado, en el plano estrictamente procedimental, porque difícilmente se puede reprochar a la recurrente que aportase el documento suscrito por varios vecinos con el recurso de reposición cuando, como sabemos, hasta que se dictó la resolución administrativa no tuvo noticia del informe de conflictividad al que nos venimos refiriendo”.

Por otra parte, en lo que se refiere a la indefensión, indica que “para una plena efectividad del derecho de defensa la audiencia del interesado debe materializarse antes de que recaiga la resolución que pone fin al procedimiento. No excluimos que en determinadas ocasiones la omisión del trámite de audiencia puede quedar enervada o subsanada por otras actuaciones colaterales o ulteriores que eviten que se produzca indefensión; pero no es este el caso”.

Para la Sala, “el menoscabo en el derecho de defensa del interesado que produce la omisión del trámite de audiencia respecto de un informe que se ha demostrado determinante del sentido de la resolución no puede considerarse corregido ni paliado por el hecho de haber tenido la posibilidad de intentar contradecir aquel informe con ocasión del recurso de reposición. Como ha hemos señalado, la audiencia del interesado ha de tener lugar, por su propia naturaleza y finalidad, antes de que se dicte la resolución que pone fin al interesado”.

En este caso “es oportuno destacar -aunque no lo hizo la sentencia del juzgado y tampoco la que resolvió el recurso de apelación- que la solicitud de regularización señalaba expresamente que en la vivienda residían los dos hijos de la recurrente, menores de edad, lo que obligaba a una ponderación específica en este punto y a extremar las garantías procedimentales para una plena efectividad del derecho de defensa.

La Sala rechaza la petición de la recurrente que pedía en su recurso que, sin retrotraer las actuaciones, se procediera directamente a la regularización, pero señala que esa pretensión “no puede ser acogida porque la recurrente se mostró en su día conforme con la sentencia del Juzgado y no la recurrió en apelación, como sí hizo la Comunidad de Madrid; lo que implica que la mujer asumió el





pronunciamiento de retroacción de actuaciones del que ahora pretende apartarse”.

En segundo lugar, afirma que la plena realización de su derecho de defensa exige que la recurrente “tenga ocasión de formular alegaciones y proponer pruebas para intentar desvirtuar el informe de conflictividad vecinal”, pero subraya que con los elementos de juicio disponibles “no cabe reconocer en este momento el derecho de la recurrente a la regularización que pretende”»

■5. El TSJC lleva al Constitucional la ley que impidió demoler la biblioteca del Estado en Las Palmas (25.007.2023)

La Sala paraliza el incidente de ejecución de la sentencia que anuló la licencia, al considerar posible que la ley que expropió los derechos de ejecución del fallo sea contraria a varios artículos de la Carta Magna

«El Tribunal Superior de Justicia de Canarias ha planteado de oficio cuestión de inconstitucionalidad contra la ley que en octubre de 2015 expropió los derechos de ejecución de la sentencia que 13 años antes había ordenado, por nulidad de la licencia de obras, la demolición de la Biblioteca Pública del Estado en la Avenida Marítima de Las Palmas de Gran Canaria.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJC en su sede de Las Palmas ha paralizado el incidente de ejecución de la sentencia, al considerar posible que la disposición adicional de la Ley 48/2015 de 29 de octubre, mediante la cual el Ejecutivo expropió los derechos de ejecución de las resoluciones judiciales relacionadas con el derribo, vulnera los derechos constitucionales consagrados, entre otros, en el artículo 118 de la Carta Magna (obligación de los poderes públicos a respetar las resoluciones judiciales), el 9.3 (principio de interdicción de la arbitrariedad), el 33.3 (la expropiación ha de hacerse de conformidad con las leyes) y el principio de separación de poderes, “al impedir al Poder Judicial el ejercicio de sus funciones”, señala el auto que plantea la cuestión de inconstitucionalidad.

El Tribunal -formado por los/as magistrados/as Óscar Bosch Benítez (presidente), María Mercedes Martín Olivera (ponente), Lucía Déborah Padilla Ramos y María del Carmen Monte Blanco- congela el proceso sobre la suerte del edificio público y evacúa consulta al Constitucional para que sea este órgano quien determine si existió o no vulneración de la Carta Magna en la decisión del Ejecutivo central de expropiar los derechos de ejecución de una sentencia ratificada por el Tribunal Supremo en el sentido de declarar nula la licencia de la biblioteca y ordenar su demolición.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJC en primera instancia y el Tribunal Supremo después declararon nula la licencia de la biblioteca por





vulnerar el artículo 161 del Plan General de Ordenación Urbana de Las Palmas de Gran Canaria, de 7 de marzo de 1989.

La autorización fue concedida, establecieron los tribunales, “sin haberse redactado el Plan Especial exigible” y “habiéndose cambiando extremos en el proyecto autorizado sin modificación de la Ordenanza, de manera que se alteraba la determinación establecida en el Plan General de Ordenación Urbana respecto del sistema general cultural administrativo y de espacios libres, se vulneraba la zonificación en cuanto a zona verde con privación de 817 metros cuadrados y se ubicaba el edificio en un emplazamiento totalmente distinto”.

El pleito fue promovido por la comunidad de propietarios del edificio San Telmo, un inmueble que cuando se construyó estaba en primera línea del frente marítimo y que quedó relegado y sin vistas tras la construcción de la biblioteca»

■ 6. El Tribunal Supremo desestima el recurso de varias organizaciones ecologistas contra el Plan Nacional de Energía y Clima 2021-2030 (27.07.2023)

La sentencia señala que el Convenio de París, en cuyos planteamientos se basan los recurrentes, implica unas obligaciones asumidas por todas las partes, también por el Estado Español.

«La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso presentado por Greenpeace, Ecologistas en Acción-CODA, Oxfam Intermón, y Coordinadora de ONGS para el desarrollo, entre otros, contra el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030 (PNIEC), aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros el 16 de marzo de 2021, al considerar que es ajustado a derecho, no arbitrario y supone integrarse en el compromiso asumido por la Unión Europea en esta materia.

Los recurrentes solicitaban que se anulase parcialmente el Plan en cuanto a la revisión de los objetivos para no superar el 1,5° C de incremento de temperatura global, y que en ningún caso la reducción de emisiones, para el mencionado periodo, fuese inferior al 55 por 100 en 2030, respecto de 1990. Y subsidiariamente pedían que se declarase la nulidad de todo el Plan, que establecía alcanzar un nivel de reducción de emisiones del 23% respecto a los niveles de 1990.

La sentencia, entre otros argumentos, señala que el Convenio de París, en cuyos planteamientos se basan los recurrentes, implica unas obligaciones asumidas por todas las partes, también por el Estado Español, a quien no puede reprocharse su incumplimiento, ya que ha adoptado la decisión de integrarse en el compromiso asumido a nivel de la Unión Europea y, como consta en todos los documentos aportados, la Unión es, a nivel mundial, la que ha liderado los mayores compromisos del Convenio.



“No parece –señala el Supremo- que esa decisión de integrarse en los criterios de la Unión pueda tildarse de arbitraria como para que mediante la decisión que se nos pide podamos nosotros revocarla. En suma, no parece que la decisión de la Administración Española, en legítimo ejercicio de dirección de la política nacional e internacional que le confiere la Constitución, pueda tacharse de arbitraria, sino todo lo contrario”.

Para el Supremo, “es cierto que tanto el Convenio de París como la normativa comunitaria constituyen unos límites mínimos, pero deberá concluirse que ese límite comporta atender los compromisos, ciertamente generales y no concretados, asumidos en el Convenio, de tal forma que la política seguida por el Gobierno y la Administración de nuestro País es asumir, como autoriza el Convenio, los compromisos como integrante en la Unión y sometida a sus criterios, esto es, a la política diseñada por la Unión en la que nuestro País ha colaborado a aprobar”.

Expone que si ahora se alterasen los límites de emisiones de GEI en el porcentaje suplicado en la demanda, lo cual autorizaron el Convenio y la normativa comunitaria, “se estaría imponiendo al Estado español a la renegociación de una política diseñada, en plena armonía, en todo el ámbito de la Unión, es decir, incluso se estarían afectando a las competencias internacionales, ciertamente peculiares en el caso de la Unión, del Gobierno”»



MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE
INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

LA REFORMA TRIBUTARIA

XXV *Semana
de Estudios
de Derecho
Financiero*

MADRID 1977



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>