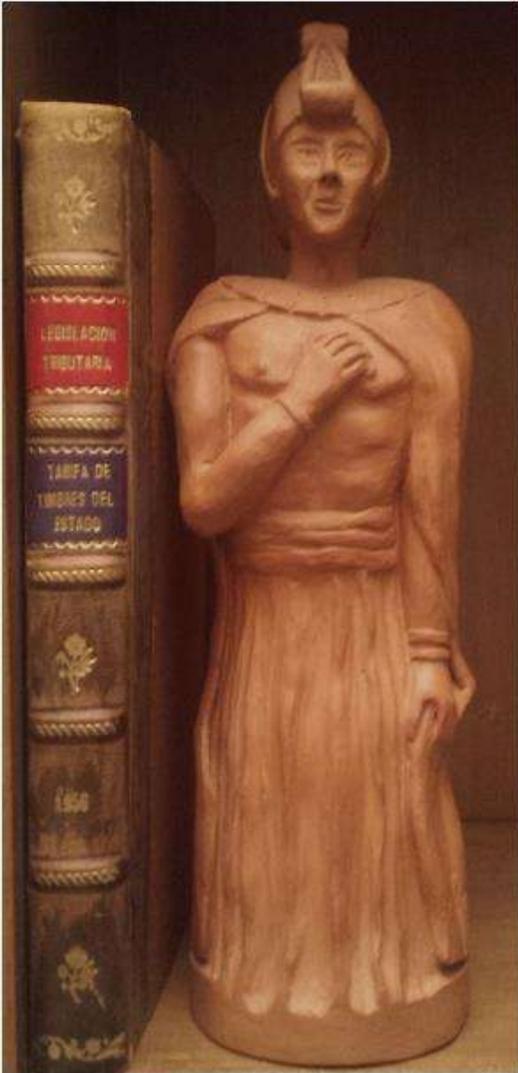


SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLITICA FISCAL

NÚMERO 26 – octubre 2023

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



Memorial a Willian Willett, impulsor del horario de verano en Reino Unido, ubicado en Petts Wood (Londres)



«NO SON EL MANÁ, BAJADO DEL CIELO SEGÚN CUENTA LA BIBLIA»

Los Fondos «PRÓXIMA GENERACIÓN UE» (Nex Generation UE) los financiamos los contribuyentes (Bonos verdes y demás aportaciones dinerarias), los administran políticos manirroto que no piden explicaciones a otros políticos igual de «manirroto» que, además, no justifican las aplicaciones presupuestarias.

¿TAMBIEN LOS NEX GENERATION SE IRÁN POR LOS IGNOTOS SUMIDEROS?

IMAGEN DE PORTADA:



HORARIO DE VERANO

William Henry Willett fue un constructor inglés, impulsor del horario de verano en el Reino Unido, a quién se le ocurrió por primera vez la idea del cambio de horario en función de las horas de luz.

Sin embargo, esta no era la primera vez que se planteaba la idea de adaptarse a las horas de luz. Era una práctica común en el mundo antiguo, y en 1784 una sátira alegre de Benjamin Franklin resucitó la idea. Aunque la sugerencia de Franklin fue simplemente que la gente debería levantarse más temprano en el verano, a menudo se le atribuye erróneamente como el inventor del horario de verano, mientras que a Willett se le suele ignorar. El horario de verano

moderno fue propuesto por primera vez por el entomólogo neozelandés George Vernon Hudson, aunque muchas publicaciones atribuyen incorrectamente el crédito a Willett.

Utilizando sus propios recursos económicos, en 1907 William publicó un folleto "El desperdicio de la luz del día". En él proponía los primeros cambios en el horario para aprovechar mejor la luz del sol.

A través de una vigorosa campaña, en 1908 Willett había logrado ganarse el apoyo de un miembro del parlamento, Robert Pearce, quien hizo varios intentos infructuosos para que se convirtiera en ley. Un joven Winston Churchill lo promovió durante un tiempo, y la idea fue examinada nuevamente por un comité selecto parlamentario en 1909, pero nuevamente no se hizo nada. El estallido de la Primera Guerra Mundial hizo que la cuestión cobrara mayor importancia, principalmente por la necesidad de ahorrar carbón. Alemania ya había introducido el plan cuando el proyecto de ley fue finalmente aprobado en Gran Bretaña el 17 de mayo de 1916 y los relojes se adelantaron una hora el domingo siguiente, 21 de mayo, promulgado como un dispositivo para impulsar la producción en tiempos de guerra bajo la Ley de Defensa del Reino. Posteriormente fue adoptado en muchos otros países. En España el primer cambio de hora se produjo en 1918, aunque ni entre los años 1920 y 1925 ni entre 1930 y 1936 se produjo el cambio de hora; además durante la Guerra Civil regían dos horarios diferentes, uno para la zona de cada bando.

William Willett no vivió para ver que el horario de verano se convirtiera en ley, ya que murió en 1915 a la edad de 58 años. Se le conmemora en Petts Wood con un reloj de sol conmemorativo, ajustado permanentemente al horario de verano.

En el reloj conmemorativo de Willett puede verse la inscripción en latín: «HORAS NON NUMERO NISI ÆSTIVAS», que podría traducirse como: "Solo doy las horas de verano".

DATOS DE LA IMAGEN:

Título: Memorial a Willian Willett en Petts Wood (Londres)

Autor y Licencia: Este trabajo ha sido liberado al dominio público por su autor, P Ingerson en Wikipedia en inglés. Esto se aplica en todo el mundo. En algunos países esto puede no ser legalmente posible; en ese caso: P Ingerson otorga a cualquier persona el derecho de utilizar este trabajo para cualquier propósito, sin condiciones, a menos que dichas condiciones sean requeridas por ley.

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

REVISTA DE POLITICA FISCAL

NÚMERO 26 – OCTUBRE 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. 26: OCTUBRE 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/Principeduerto>

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.



EDITORIAL/PRESENTACIÓN



«1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

2. El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.» (Artículo 18 CE)

«1. Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas ... y las demás previstas en la Constitución» (Artículo 81CE)

«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



En días del mes de octubre de 2023



José María López Geta

Editor



«AUSENCIA DE PRODUCCIÓN NORMATIVA ESTATAL

Y

RELEVANTE ACTIVIDAD INTERPRETATIVA»

(Nueva lista UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales)

Las circunstancias políticas han determinado [«afortunadamente»] que, en los meses de septiembre-octubre/2023 y en el ámbito tributario, las páginas del Boletín Oficial del Estado no hayan incluido normas (estatales) que regulen nuevos tributos o la modificación de los existentes aumentando el esfuerzo fiscal de los contribuyentes. Si que el BOE ha publicado, como más adelante se verá, disposiciones vinculantes en materia tributaria -intercambio de información- por razón de la aplicación de acuerdos internacionales.

No es de extrañar la inactividad en la producción normativa estatal si tenemos en cuenta que el Gobierno está en funciones desde hace meses y el Congreso de los Diputados «prácticamente cerrado», paralizado si se quiere. El aludido «cierre» está siendo posible merced a la «larga mano» del Poder Ejecutivo y la actitud complaciente de la Presidenta del dicho Congreso que es la tercera «Autoridad del Estado» a la que el ordenamiento jurídico dota de una, para ella «molesta carga», independencia institucional en pro del interés general y el funcionamiento regular de la Cámara (Más adelante volveremos sobre esta misma reflexión).

Entre tanto, parte importante de la doctrina científica se ha centrado en el enjuiciamiento de ciertas normas tributarias aprobadas en la Legislatura anterior del que resulta una crítica severamente desfavorable de las figuras impositivas impuestas por tales normas.

Y es que en la tramitación parlamentaria de alguna de las apuntadas normas tributarias se han desarrollado prácticas parlamentarias [no prohibidas expresamente por la Constitución o el Reglamento del Congreso de los Diputados] pero que «por decencia política/democrática» escasamente se habían utilizado en Legislaturas anteriores (p.e., connivencia «espuria» del Poder Ejecutivo con ciertos Grupos Parlamentarios para eludir los controles y procedimientos legalmente establecidos para los Proyectos de Ley) lo cual ha traído consigo normas inspiradas en puro sectarismo ideológico, con las que no se perseguía el bien común sino demonizar a ciertas personas físicas o jurídicas o perjudicar a determinadas Comunidades Autónomas fieles cumplidoras, en su devenir, de la Constitución Española.

El Boletín Oficial del Estado, en sus números 223/2023 (18.09) y 224/2023 (19.09), ponía en general conocimiento el contenido de los **Acuerdo**



Multilaterales adoptados entre Autoridades competentes que versan, respectivamente, sobre el intercambio automático de información «relativo a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas», e «ingresos obtenidos a través de plataformas digitales». En la Sección I del número 26 de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO» (en adelante «REVISTA»), encontrará el lector/a el análisis del contenido de dichos Acuerdos.

Por su parte, el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUEL 24 Octubre 2023) difundía el texto (con entrada en vigor el 13 de noviembre de 2023) de la **Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad**. En otra ocasión, entraremos con más detalle en el análisis de dicha Directiva; de momento, reproduciremos el texto de las «novedades» difundidas (17.10.2023) por el Consejo de la UE (Comunicado de Prensa).

«El objetivo de la Directiva es reforzar el marco legislativo existente ampliando el ámbito de aplicación de las obligaciones de registro y presentación de informes y la cooperación administrativa general de las administraciones tributarias.

A partir de ahora se cubrirán otras categorías de activos e ingresos, como los criptoactivos. Habrá un intercambio automático obligatorio entre las autoridades tributarias de información que deberá ser facilitada por los proveedores de servicios de criptoactivos declarantes. Hasta ahora, la naturaleza descentralizada de los criptoactivos ha dificultado que las administraciones tributarias de los Estados miembros garanticen el cumplimiento de las obligaciones fiscales. La naturaleza transfronteriza inherente de los criptoactivos requiere una sólida cooperación administrativa internacional para garantizar una recaudación fiscal eficaz.

La presente Directiva abarca un amplio ámbito de aplicación de los criptoactivos, basándose en las definiciones establecidas en el Reglamento relativo a los mercados de criptoactivos (MiCA). También se incluyen en el ámbito de aplicación aquellos criptoactivos que se hayan emitido de forma descentralizada, así como las monedas estables, incluidas las fichas de dinero electrónico y determinadas fichas no fungibles (NFT)».

Mayor detalle al respecto puede encontrarse en la propuesta formulada en su día por el Consejo para la modificación de la Directiva 2011/16/UE. Concretamente, la propuesta se refería a la consecución de los objetivos [en relación con la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA8)] siguientes:



- Ampliar el ámbito de aplicación [del intercambio automático de información en el marco de la DCA] a la información que deberán comunicar los proveedores de servicios de criptoactivos sobre las transacciones (transferencia o intercambio) de criptoactivos y dinero electrónico. La ampliación de la cooperación administrativa a este nuevo ámbito tiene por objeto ayudar a los Estados miembros a hacer frente a los retos que plantea la digitalización de la economía.

Las disposiciones de la DCA8 [sobre procedimientos de diligencia debida, requisitos de información y otras normas aplicables a los proveedores de servicios de criptoactivos que comunican información] reflejarán el Marco de Información sobre Criptoactivos (CARF) y un conjunto de enmiendas al Estándar Común de Información (SIR), que fueron elaboradas por la OCDE bajo el mandato del G-20. El G20 respaldó el CARF y las enmiendas al CRS, que considera adiciones integrales a los estándares globales para el intercambio automático de información.

- Ampliación de las normas vigentes sobre el intercambio de información pertinente para el punto de vista fiscal mediante la inclusión de disposiciones sobre el intercambio de resoluciones transfronterizas anticipadas relativas a personas físicas de alto patrimonio, así como disposiciones sobre el intercambio automático de información sobre dividendos no custodiados e ingresos similares, con el fin de reducir los riesgos de evasión, elusión y fraude fiscales, ya que las disposiciones actuales de la DCA no cubren este tipo de ingresos

- Modificación de otras disposiciones vigentes de la CAD:

En particular, la propuesta de referencia tiene por objeto mejorar las normas sobre la notificación y comunicación del número de identificación fiscal (NIF) [con el fin de facilitar la tarea de las autoridades tributarias de identificar a los contribuyentes pertinentes y liquidar correctamente los impuestos correspondientes] y modificar las disposiciones de la DCA sobre las sanciones que deben aplicar los Estados miembros a las personas por incumplimiento de la legislación nacional sobre los requisitos de información adoptada en virtud de la DCA.

También en el mes de octubre/2023, concretamente el día 17, conocimos las Conclusiones (y sus Anexos) del Consejo de la Unión Europea celebrado dicho día sobre la lista revisada de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Concretamente, el Consejo: i) aprobó la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores en materia fiscal («lista de la UE», en adelante la LISTA) relacionados en el anexo I; y, ii) refrendó la situación que figura en el anexo II en relación con los compromisos de jurisdicciones cooperativas para aplicar las normas de buen gobierno fiscal.



El Consejo de la Unión Europea decidió en cuanto al contenido actual de la LISTA:

- Añadir: Antigua y Barbuda, Belice y Seychelles por cuanto que se detectó que los tres países y territorios carecían de información fiscal previa solicitud.

- Eliminar:

▪ Islas Vírgenes Británicas, ya que han modificado su marco de intercambio de información previa solicitud y serán revaluadas de conformidad con el estándar de la OCDE. A la espera de esta revaluación, este territorio se ha incluido en el anexo II.

▪ Costa Rica, por cuanto que suprimió los aspectos perniciosos de su régimen de exención de rentas de origen extranjero.

▪ Las Islas Marshall, por cuanto que han realizado avances significativos en la aplicación de los requisitos en materia de sustancia económica.

La LISTA (Anexo I de las conclusiones) ha quedado de momento integrada por los países y territorios (16) siguientes:

Samoa Americana	Panamá
Antigua y Barbuda	Rusia
Anguila	Samoa
Bahamas	Seychelles
Belice	Trinidad y Tobago
Fiyi	Islas Turcas y Caicos
Guam	Islas Vírgenes de los Estados Unidos
Palaos	Vanuatu

Por otra parte, el Consejo de la Unión, además de la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (Anexo I), ha aprobado el documento habitual sobre la situación actual (Anexo II), que refleja la cooperación en curso entre la UE y sus socios internacionales y el compromiso de esos países de reformar su legislación para atenerse a las normas acordadas en materia de buena gobernanza fiscal [transparencia, tributación justa y prevención de la erosión de la base imponible y del traslado de beneficios]. Se suprimieron de dicho documento habitual cuatro países y territorios:

▪ Jordania y Qatar, que cumplieron sus compromisos al modificar sus regímenes fiscales perniciosos.

▪ Montserrat y Tailandia, que cumplieron todos sus compromisos pendientes en relación con la presentación de informes por país sobre los impuestos pagados.



Haciendo un breve «alto en el camino», y por su vinculación con las decisiones que se adoptan por los distintos Organismos de la Unión Europea, consideramos de interés llamar la atención de lectoras y lectores sobre la obra editada por la «Fundación Impuestos y Competitividad» titulada «DERECHO EUROPEO Y SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, UNA EVALUACIÓN EN PROFUNDIDAD». En la sección VII (BIBLIOTECA – LIBROS Y MONOGRAFÍAS) de la «REVISTA» se reproducen el Índice y la Introducción explicativa de la obra.

Ciertamente, las iniciativas legislativas en materia tributaria (inspiradas por nefasto C. Montoro) del Consejo de Ministros presidido por el no menos nefasto Sr. Rajoy y elevadas a la categoría de Leyes por las Cortes Generales, dejaron bastante que desear de modo que el Tribunal Constitucional [por aquél entonces caracterizado por cierto grado de independencia frente a los Poderes Legislativo y Ejecutivo] decidió aplicarles la tacha de inconstitucionalidad, bien es verdad que en ciertos casos, como el de las denominadas indebidamente «amnistías», sin consecuencias en el orden político; en otros casos, los interesados han ido lentamente recuperándose de los daños materiales (dinerarios) sufridos como consecuencia de normas fiscales inadmisibles.

Pero lo sucedido en la XIV Legislatura (2019 a 2023) no tiene parangón pues, o bien se ha propuesto Proyectos de Ley [siempre nos referimos a la materia tributaria] que han «salido» de las Cortes Generales plagadas de insuficiencias técnicas y presumiblemente infractores de preceptos constitucionales fundamentales; o bien han sido el fruto de una tramitación parlamentaria «torticera» (qué otra cosa puede decirse de Leyes fruto de Propositiones impulsadas por el propio Poder Ejecutivo actuante a modo de «tapado», o de normas provenientes de enmiendas a Propositiones de Ley). Y todo ello, para eludir la participación de organismos consultores, de dictámenes vinculantes o no.

Paradigma de lo expuesto en el párrafo anterior, lo constituyen, tanto la **Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular**, como **la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias**.

La Ley 7/2022, en el Capítulo I, de su Título VII («Medidas fiscales para incentivar la economía circular») regula un nuevo tributo denominado «*Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*». Creemos ser absolutamente incapaces de hacer una crítica más acertada que la realizada por BELÉN PALAO BASTARDÉS (Abogada y miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos de AEDAF) en su Manual titulado «*El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*» incluido en el «PAPER 20» de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). («REVISTA»: Sección VII – Biblioteca (Libros-Monografías)).



Dice la mencionada autora:

«Las prisas, la necesidad de cumplir con el programa acordado con la UE para poder percibir los fondos EU Next Generation y, porque no decirlo, la necesidad acuciante de recaudación, han dado lugar a la aprobación de un impuesto surrealista para cualquier estudioso de la materia tributaria que, a todas luces, tendrá que ser objeto de una revisión en profundidad puesto que las dificultades en su comprobación y, porque no decirlo, la litigiosidad, están asegurada»

Con remisión del lector/a al documento original que los proporcionará la visión completa de la cuestión, nos permitimos un apunte que también destaca la Sra. Palao: la contradicción existente entre el convenido y legal destino final de la recaudación por razón del tributo de referencia (financiación de los Fondos UE Nex Generation) y la finalidad asignada por la Ley: *fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material* (artículo 67.2. Ley 7/2022).

La Ley 38/2022, en su artículo 3, regula el *«Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas»*. Sobre la tortuosa y vergonzante tramitación parlamentaria de dicho artículo 3, el lector/a encontrará un relato detallado en el documento elaborado con ocasión de la celebración de la *«Jornada Tributaria de Primavera-Sevilla»* [Organizada por la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros] y que en formato PDF puede descargarse (gratuitamente) en www.fundef.org.

Por lo que hace a lo sustantivo de la regulación contenida en el artículo 3 de la Ley 38/2022, nos remitiremos a algunos de los numerosos análisis que se han realizado acerca de la problemática que desde diversas perspectivas se suscita.

Bajo el título *«Motivos de Inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas»* -ITSGF], la REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA (Nº141/ Abril-Junio 2023. Editada por la AEDAF) publicó artículo del que es autor CÉSAR GARCÍA NOVOA (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela). Tras anticipar que ITSGF puede ser inconstitucional especialmente por atentar contra el principio de seguridad jurídica, concreta su visión en los siguientes puntos, que dentro de nuestra modestia, compartimos plenamente:

- Causas de inconstitucionalidad basadas en la violación de principios constitucionales tributarios. Vulneración del principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad
- Causas de inconstitucionalidad basadas en aspectos formales. Posible inconstitucionalidad por el procedimiento legislativo utilizado.



- La racionalidad de la medida legislativa. Duplicar un impuesto ya existente y hacerlo con finalidad armonizadora.

- La finalidad recaudatoria en relación con una riqueza que ya está gravada en nuestro ordenamiento.

- ¿Es constitucional crear un impuesto estatal con finalidad armonizadora?

▪ Inconstitucionalidad basada en la violación de un principio esencial del ordenamiento jurídico.

¿Vulnera la seguridad jurídica la creación del impuesto a la solidaridad en los últimos días de 2022?

Por cierto, en el núm. 142 (julio/septiembre,2023) de la mencionada REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA se incluye editorial de su Director [José Manuel Almudí Cid. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid (España)] que aborda el análisis de una cuestión de importancia por su incidencia en la vida de las entidades que sin sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: «*Las reglas de limitación de la deducibilidad de gastos financieros en el impuesto sobre sociedades a la luz del derecho de la unión europea*». En la sección correspondiente de la «REVISTA» (Sección VI.I. Revistas) se reproduce en su integridad el texto introductorio del contenido del editorial.

También al ITSGF se refiere GLORIA MARÍN BENÍTEZ en un interesante artículo que, bajo el título «*Algunas reflexiones sobre el primer devengo del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas*», se incluye en el Nº 111-Septiembre/Octubre,2023 de la Revista EL NOTARIO (Resumen en la Sección VI.I «REVISTA»). Con apunta dicha autora, con ocasión del ITSGF se ha abierto una vez más el debate doctrinal sobre impuestos instantáneos/periódicos.

¿Cómo no intuir de cara al futuro el peligro que supone para la seguridad jurídica la consolidación de las prácticas torticeras que han llevado a la implantación del ITSGF? Intuición teñida de máxima preocupación a la vista del espíritu maligno que impera actualmente en el Tribunal Constitucional.

Por fortuna, y de momento, el Tribunal Supremos (Sala Terceras, Sección 2ª) nos hace pensar que no todo está perdido ante un Poder Ejecutivo que domina al Legislativo el cual incumple «un día sí y otro también» principios constitucionales pues: i) las Cortes Generales representan [a todo] el pueblo español y no a «tribus autonómicas»; ii) las Cortes Generales deben controlar la acción del Gobierno y no éste a aquellas.

Como anteriormente comentábamos, en estos días estamos viviendo la anomalía de que la Presidenta del Congreso de los Diputados haya renunciado a su «independencia» como una de las máximas autoridades del Estado, cerrando de «facto», por «MANDATO IMPERATIVO DE TERCERO», la Cámara que lleva inactiva



día tras día como evidencia el Diario de las Cortes Generales. La «fumata blanca» para el inicio efectivo de la XV Legislatura se espera que salga de las chimeneas del Palacio de la Moncloa, no del Palacio de la Carrera de San Jerónimo.

Son varias las sentencias del Tribunal Supremo (Sala 3ª.Sec. 2ª) relevantes que llevan fecha del mes de septiembre/2023 (Sección III «Jurisprudencia interna»- «REVISTA»), pero sin duda una de las que ha tenido mayor resonancia ha sido la STS 1207/2023 [29.09.2023. Sala Tercera, Sec.2ª Rec.4542/2021] de la que ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís. La Sentencia da respuesta a una importante cuestión en la que están involucrados principios constitucionales fundamentales (intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos; no se involucra en este caso el principio de la inviolabilidad del domicilio).

Cuestión de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia planteada:

"[...] Determinar si la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

En caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, determinar si resulta compatible con la referida doctrina legal una autorización en la que se establece un plazo para el de acceso y copiado de los datos con transcendencia tributaria pero cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa.

Aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza el acceso a una información que resulta constitucionalmente protegida, debe efectuar un control a posteriori de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que la misma se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto [...]"

La respuesta del Tribunal ha sido contundente al dejar sentado los pilares básicos sobre los que pueden descansar determinadas actuaciones administrativas:

«1) Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de



comprobación tributarias, **son prima facie inidóneas** para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales.

2) Al margen de ello, **la doctrina legal sentada por esta Sección Segunda** de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con **las exigencias** de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos -sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida-, **es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos** (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

3) **Tales exigencias**, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, **no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración** en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada»

También el Tribunal Supremo (Sala 3ª, Sección 2ª) se ha pronunciado sobre una temática muy en boga en los últimos tiempos: la responsabilidad tributaria. De una de las variadas cuestiones que se vienen planteando, se ha ocupado reciente Sentencia (STS 1.217/2023. Rec.8791/2021.Fecha. 02/10/2023; en lo sucesivo, la SENTENCIA) que falla en relación con la cuestión, que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, siguiente:

«Reafirmar, concretar o, en su caso, modificar la jurisprudencia existente sobre si la responsabilidad tributaria subsidiaria contemplada en el artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación.

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

El alcance de la controversia jurídica se delimita en los siguientes términos:



«Se trata de determinar si es posible la suspensión sin garantías de la totalidad del importe consignado en un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, fundamentado en el art. 43.1.a) LGT, cuando dicho acuerdo incluye no solo las sanciones sino también la deuda tributaria (cuota e intereses de demora).

El TEARV concedió la suspensión automática de la parte cualificada como sanción objeto de derivación, pero no de la parte correspondiente a la deuda tributaria.

La declarada responsable subsidiaria ha venido manteniendo la suspensión del ingreso de la totalidad de las cantidades exigidas en el acuerdo con dispensa de garantías sobre la base de entender que dicho acuerdo tiene carácter sancionador. Su tesis fue acogida por la sentencia recurrida y, frente a la misma, la Administración del Estado, recurrente en casación, niega el carácter sancionador de dicho acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria por la vía del artículo 43.1.a), postulando que la deuda tributaria no puede ser objeto de suspensión automática con dispensa de garantías, sino que está sometida a las reglas generales de suspensión»

En el Fundamento sexto de la SENTENCIA se declara lo siguiente:

«1.- La responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora.

2. Tal naturaleza sancionadora no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT , sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación -la parte derivada que proviene de deuda estricta- sea contraria a la Constitución.

3. El inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, in fine, de la LGT , que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos»

Por lo que hace a la doctrina administrativa resultante de las Contestaciones a consultas formuladas a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, nos remitimos a la Sección V «REVISTA» (Doctrina administrativa. Dirección General de Tributos. Ministerio de Hacienda y Función Pública) donde se exponen algunos criterios de particular interés en la interpretación de la normativa tributaria (Información tributaria. Monedas Virtuales. Modelo 721: CV2290-23; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: CV2039-23; Impuesto sobre Sociedades: CV 2214-23).



Al respecto de la actividad interpretativa de la Dirección General de Tributos creemos oportuno llamar la atención sobre el hecho de que, tras un largo período de tiempo en que apenas se publicaban consultas en materia del Impuesto sobre Sociedades, la situación ha ido remontando, dándose la circunstancia añadida de que el Centro Directivo [cuando se trata del régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014 y tal vez al presunto amparo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea] ha decidido huir, «cual gato escaldado», de cualquier reconocimiento expreso de la validez de motivos económicos alegados (remitiendo toda la cuestión a la fase de comprobación administrativa). Ciertamente es que, aun en casos en los que se han reconocido motivos válidos, se ha considerado cuestión de hecho a verificar «a posteriori» en la fase de comprobación donde en definitiva la Inspección de los Tributos puede proceder a la eliminación de las ventajas fiscales.

Ahora ya parece que se consolida en todo caso formula-salida como la que se recoge en la extraña Consulta Vinculante V2214-2023):

«En definitiva, la apreciación de los motivos por los que se llevan a cabo las operaciones de reestructuración son cuestiones de hecho que deberán ser apreciadas por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación, atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, tanto anteriores como simultáneas o posteriores, en línea con lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiterada jurisprudencia (ver, por todas, la citada sentencia Euro Park Service, de 8 de marzo de 2017, en el asunto C-14/16))»

Finalmente, situándonos en el ámbito de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, realizaremos unos breves apuntes.

En el primero de los apuntes, contemplamos los Asuntos T-1215, T-158/15 Y T-258/15, sobre los que se ha pronunciado el Tribunal General (Sala Octava) en su Sentencia del 27 de septiembre de 2023 que se puso final a las dudas sobre si ciertas normas del Impuesto sobre Sociedades español (amortización del fondo de comercio derivado de adquisiciones indirectas en sociedades no residentes a través de adquisiciones directas en sociedades holding no residentes) constituían ayudas de Estado. El Tribunal decidió: **anular la Decisión (UE) 2015/314 de la Comisión**, de 15 de octubre de 2014, relativa a la ayuda estatal SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) ejecutada por España — Régimen relativo a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras.

El segundo apunte, versa sobre el Asunto C-453/2022 (IVA) respecto del que la Sala Octava (Sentencia de 7 de septiembre de 2023) dictó un fallo en base a una doctrina de particular interés reveladora de que por esencia el Derecho comunitario rechaza cualquier posibilidad de duplicidad de pago en el IVA.



La cuestión:

«¿Exigen las disposiciones de la Directiva [del IVA], en particular el principio de neutralidad fiscal y el principio de efectividad, en circunstancias como las del procedimiento principal, que se reconozca al demandante una acción directa frente a la Administración tributaria para el reembolso del IVA pagado en exceso a sus proveedores, más intereses, aunque aún exista la posibilidad de que los proveedores reclamen a la Administración tributaria en virtud de una rectificación posterior de las facturas y esta, en ese momento, (posiblemente) ya no pueda exigir el reembolso al demandante, de manera que existe el riesgo de que la Administración tributaria deba devolver dos veces el mismo IVA?»

La respuesta:

«La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas. A falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración tributaria en un plazo razonable, el perjuicio sufrido como consecuencia de la imposibilidad de disponer del importe equivalente a este IVA indebidamente recaudado debe compensarse mediante el pago de intereses de demora»





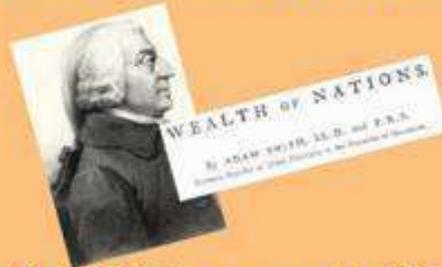
FUNDEF

(1980-2023)

FUNDACIÓN para la
Promoción de los
Estudios Financieros

JORNADA TRIBUTARIA DE PRIMAVERA

«IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS»



Sesión: 08 de mayo de 2023



JORNADA TRIBUTARIA DE PRIMAVERA

SEVILLA, 2023

Sesión Presencial / On-Line

«Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas»

Sesión: 8 de mayo de 2023

PONENCIA: «LA LEY 38/2023 Y SU TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA»

AUTOR: JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Presidente del Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

[| Visualizar el documento - PDF |](#)

PONENCIA: «EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: ELOGIO DE LA HETERODOXIA FISCAL»

AUTOR: ENRIQUE GIMÉNEZ REYNA RODRÍGUEZ

Presidente del Consejo de Estudios de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

[| Visualizar el documento - PDF |](#)

SUMARIO

Información FISCAL

Número 26 / OCTUBRE 2023

	Pág.
EDITORIAL/PRESENTACIÓN	3
SUMARIO	17
	
I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)	19
Septiembre, 2023	19
	
II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)	39
Normas publicadas (Reseñas)	39
Septiembre, 2023	39
A) CCAA Régimen Común	39
B) CCAA Régimen Foral	40
	
III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):	43
SEPTIEMBRE, 2023	43
1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)	43
2. SENTENCIAS (Reseñas)	69
	
IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:	73
SEPTIEMBRE, 2023	73
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	73
II. SENTENCIAS (Reseñas)	89
	
V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):	105



JULIO, 2023	105
Consultas vinculantes (con inclusión de particulares).....	105
Consultas vinculantes (reseñas).....	137
AGOSTO, 2023	140
Consultas vinculantes (con inclusión de particulares).....	140



VI. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES:	147
VI.I. REVISTAS	147
SEPTIEMBRE/OCTUBRE, 2023.....	147
👉 Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF	147
👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	151
👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España .	154
👉 NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid	154
👉 REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA	156
👉 CRÓNICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales)	164
VI.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES	172
👉 GLORIA MARÍN BENÍTEZ	172
👉 LUIS MIGUEL SALAS GARCÍA-NEBLE	172



VII. BIBLIOTECA (LIBROS-MONOGRAFÍAS)	173
LIBROS	173
«Derecho europeo y sistema tributario español, una evaluación en profundidad»	173
«El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables»	188



VIII. CONDICIÓN HUMANA:	197
[Noticias Judiciales – extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
SEPTIEMBRE, 2023	197



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

SEPTIEMBRE, 2023

➔ 1ª Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes (BOE 223/2023, de 18 de septiembre [ACUERDO])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 19539 del BOE núm. 223 de 2023](#)

ASUNTO: intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales.

FIRMA DEL ACUERDO: 9 de noviembre de 2022

VIGENCIA: el ACUERDO surtirá efectos para ESPAÑA de conformidad con lo dispuesto en su ARTÍCULO 7 cuyo contenido se reproduce en su literalidad a continuación (las marcas con negrita son nuestras):

▪ 1. Las Autoridades competentes deberán depositar ante la Secretaría del órgano de coordinación, en el momento de la firma del presente ACUERDO o **tan pronto como sea posible**, una notificación en la que deberán:

a) confirmar que su Jurisdicción:

i. ha adoptado la legislación necesaria para aplicar las Normas, y especificar las fechas pertinentes de efecto respecto de la aplicación o culminación de los procedimientos de comunicación de información y diligencia debida; o

ii. no ha adoptado la legislación necesaria, pero está interesada en recibir la información detallada en el **artículo 2**, apartados 3 y 4;

NORMATIVA INVOCADA

Artículo 2. Intercambio de información respecto de Vendedores sujetos a comunicación de información.

Requisitos generales para el intercambio

Apartado 3. En lo que respecta a un operador de plataforma obligado a comunicar información que haya identificado a un Vendedor sujeto a comunicación de información residente en otra Jurisdicción, se intercambiará la siguiente información con la Autoridad competente de dicha Jurisdicción:

a) el nombre, la dirección de la sede social y el NIF del operador de plataforma obligado a comunicar información, así





como la razón social de cada una de las Plataformas sobre las cuales dicho operador está comunicando información;

b) el nombre, Dirección principal, el NIF, incluida la Jurisdicción de expedición, y fecha de nacimiento (en caso de que se trate de una persona física) de cada Vendedor sujeto a comunicación de información y, en el caso de Entidades, el número de registro de la empresa, a menos que el operador de plataforma obligado a comunicar información se sirviera de un servicio de verificación oficial para comprobar la identidad y residencia fiscal de dicho Vendedor;

c) en caso de que el operador de plataforma obligado a comunicar información se sirviera de un servicio de verificación oficial para comprobar la identidad y residencia fiscal de un Vendedor sujeto a comunicación de información, el nombre, el identificador del servicio de verificación, y cualquier otro NIF, incluida la Jurisdicción de expedición;

d) el Identificador de la cuenta o cuentas financieras, en la medida en que la Jurisdicción del Vendedor sujeto a comunicación de información solicite dicha información en virtud de una notificación depositada con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra j);

e) cuando difiera del nombre del Vendedor sujeto a comunicación de información, el nombre del titular de la cuenta financiera de pago o abono de la Contraprestación, así como cualquier otra información identificativa comunicada por el operador de plataforma obligado a comunicar información respecto de dicho titular de la cuenta;

f) para los servicios pertinentes distintos del arrendamiento de bienes inmuebles:

i. el total de la Contraprestación pagada o abonada durante cada trimestre del Periodo de referencia y el número de dichos servicios pertinentes respecto de los cuales se pagó o abonó; y

ii. cualesquiera honorarios, comisiones o impuestos retenidos o cargados por el operador de plataforma obligado a comunicar información durante cada trimestre del Periodo de referencia.

g) para los servicios pertinentes de arrendamiento de bienes inmuebles:

1. la dirección y número del registro de la propiedad de cada Bien inmueble comercializado;

2. el total de la Contraprestación pagada o abonada durante cada trimestre del Periodo de referencia y el número de dichos servicios pertinentes prestados en relación con cada Bien inmueble comercializado respecto de los cuales se pagó o abonó;





3. cualesquiera honorarios, comisiones o impuestos retenidos o cargados por el operador de plataforma obligado a comunicar información durante cada trimestre del Periodo de referencia; y
4. el número de días durante los cuales cada Bien inmueble comercializado fue arrendado en el Periodo de referencia y el tipo de Bien inmueble comercializado.

Intercambio de información sobre servicios pertinentes con la Jurisdicción donde se ubica el bien inmueble

Apartado 4. En lo que respecta a un operador de plataforma obligado a comunicar información que haya identificado a un Vendedor sujeto a comunicación de información que haya prestado los servicios pertinentes de arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en otra Jurisdicción, o que haya percibido una Contraprestación pagada o abonada por razón de servicios pertinentes prestados en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en otra Jurisdicción, se intercambiará la siguiente información con la Autoridad competente de dicha Jurisdicción:

- a) la información detallada en el apartado 3, letras a) y c) a e);
- b) el nombre, Dirección principal y fecha de nacimiento (en caso de que se trate de una persona física) de cada Vendedor sujeto a comunicación de información y, en el caso de Entidades, el número de registro de la empresa;
- c) para los servicios pertinentes de arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en la Jurisdicción:
 - i. la dirección y número del registro de la propiedad de cada Bien inmueble comercializado;
 - ii. el total de la Contraprestación pagada o abonada durante cada trimestre del Periodo de referencia y el número de dichos servicios pertinentes prestados en relación con cada Bien inmueble comercializado respecto de los cuales se pagó o abonó;
 - iii. cualesquiera honorarios, comisiones o impuestos retenidos o cargados por el operador de plataforma obligado a comunicar información durante cada trimestre del Periodo de referencia; y
 - iv. el número de días durante los cuales cada Bien inmueble comercializado fue arrendado en el Periodo de referencia y el tipo de Bien inmueble comercializado.

b) en su caso, confirmar que su Jurisdicción:

- i. ha adoptado las medidas necesarias para aplicar el ámbito de aplicación ampliado y especificar las fechas pertinentes de efecto respecto de la aplicación



- o culminación de los procedimientos de comunicación de información y diligencia debida; o
- ii. no ha adoptado la legislación necesaria, pero está interesada en recibir la información detallada en el artículo 2, apartado 5;
- c) en su caso, confirmar si comunicarán la información detallada en el artículo 2, apartados 3 y 4, a las Autoridades competentes respecto de las cuales el presente ACUERDO surte efectos:
- i. que cuentan con la legislación necesaria para aplicar las Normas; o
 - ii. que han expresado un interés en recibir dicha información.
- d) en su caso, confirmar si comunicarán la información detallada en el artículo 2, apartado 5, a las Autoridades competentes respecto de las que el presente Acuerdo surte efectos:
- i. que cuentan con la legislación necesaria para aplicar las Normas y el ámbito de aplicación ampliado;
 - ii. que cuentan con la legislación necesaria para aplicar las Normas; o
 - iii. que han expresado un interés en recibir dicha información.
- e) en su caso, especificar que remitirán, pero no recibirán información en virtud del artículo 2 del presente ACUERDO;
- f) en su caso, especificar los detalles de los servicios de verificación oficiales aceptados por su Jurisdicción;
- g) en su caso, especificar las salvaguardas para la protección de datos personales;
- h) demostrar que cuentan con las medidas adecuadas para garantizar la confidencialidad requerida y que se cumplen los estándares para la protección de datos;
- i) presentar un listado de las Jurisdicciones de las Autoridades competentes respecto de las que tienen intención de que el presente ACUERDO surta efectos, conforme a los procedimientos legislativos nacionales (cuando corresponda); y
- j) confirmar si la Jurisdicción desea recibir el Identificador de cuenta financiera a efectos de cotejo de contribuyentes.

Las Autoridades competentes deben notificar rápidamente a la Secretaría del órgano de coordinación toda modificación posterior que deba efectuarse en las citadas notificaciones.

- **2. El presente ACUERDO surtirá efectos entre dos Autoridades competentes en la última de las siguientes fechas:** i) aquella en la que la Autoridad competente que proceda en último lugar deposite ante la Secretaría del órgano de coordinación la notificación prevista en el apartado 1, letras a), c) y h) a j), comprendida la inclusión de la Jurisdicción de la otra Autoridad competente en el





listado al que se refiere el apartado 1, letra i); y, si fuera aplicable, ii) la fecha en la que el Convenio entró en vigor y desde la que surte efectos para ambas Jurisdicciones.

- **3.** La Secretaría del órgano de coordinación conservará un listado, que publicará en el sitio web de la OCDE, que incluya las Autoridades competentes signatarias del ACUERDO y aquellas entre las que el presente ACUERDO surta efectos.
- **4.** **La Secretaría del órgano de coordinación publicará en el sitio web de la OCDE la información que faciliten las Autoridades competentes conforme al apartado 1, letras a) a f). La información facilitada conforme al apartado 1, letras g) a j), se pondrá a disposición de los restantes signatarios previa petición por escrito dirigida a la Secretaría del órgano de coordinación.**
- **5.** **Una Autoridad competente puede suspender el intercambio de información previsto en el presente ACUERDO mediante notificación** escrita dirigida a otra Autoridad competente indicando haber determinado que esta última incumple o ha incumplido significativamente el ACUERDO. **Dicha suspensión surtirá efecto inmediato.**

A los efectos de este apartado y con fines enunciativos y no limitativos, el incumplimiento significativo incluye el incumplimiento de las disposiciones sobre confidencialidad y protección de datos de este ACUERDO y del Convenio, la no aportación por la Autoridad competente de información oportuna o adecuada como se prevé en el presente ACUERDO o la no aplicación de medidas que garanticen la aplicación efectiva de las Normas y su cumplimiento por parte de los operadores de plataforma obligados a comunicar información, frustrando así el objetivo de las Normas.

- **6.** **Las Autoridades competentes pueden dar por concluida su participación en el presente ACUERDO, o respecto de una Autoridad competente concreta, mediante notificación escrita al efecto dirigida a la Secretaría del órgano de coordinación.**

Dicha conclusión surtirá efecto el primer día del mes siguiente a la expiración del plazo de 12 meses contados a partir de su comunicación. **La terminación de la participación no supone que la información previamente recibida en virtud de este ACUERDO pierda su carácter confidencial, ni que deje de estar sujeta a los términos del Convenio.**

→ INDICE

I. INTRODUCCIÓN

II. ARTICULADO

- Artículo 1. Definiciones
- Artículo 2. Intercambio de información respecto de Vendedores sujetos a





comunicación de información

- Artículo 3. Plazos y procedimientos para el intercambio de información
- Artículo 4. Colaboración en materia de cumplimiento y exigibilidad
- Artículo 5. Confidencialidad y protección de datos
- Artículo 6. Consultas y modificaciones

III. DECLARACIÓN

→ ANÁLISIS (las marcas con negrita son nuestras)

I. INTRODUCCIÓN

Considerando que:

- las Jurisdicciones de los signatarios del ACUERDO Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales (el «ACUERDO») son Partes en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal o en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal modificado por el Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (el «Convenio»), o territorios incluidos en el ámbito de dicho Convenio;
- las Jurisdicciones tienen la intención de reforzar el cumplimiento de las obligaciones fiscales internacionales ahondando en sus relaciones de asistencia mutua en materia tributaria;
- el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20 elaboró las Normas tipo de comunicación de información por operadores de plataformas sobre vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico y por encargo (gig economy) para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales;
- las Jurisdicciones interesadas en la comunicación de información coherente con el ámbito de los intercambios previsto en el artículo 2 del presente ACUERDO deben haber aprobado la legislación necesaria para la aplicación de las Normas, al tiempo que pueden mostrar interés en recibir dicha información sin aplicar dichas Normas
- las Normas abarcan los ingresos derivados de la prestación de servicios de alojamiento, transporte y otros servicios personales, algunas Jurisdicciones también podrían estar interesadas en intercambiar información respecto de la venta de bienes y el arrendamiento de medios de transporte efectuados a través de plataformas digitales;
- el presente ACUERDO se concluye para permitir el intercambio automático de la información recabada en virtud de las Normas, también podrá servir de





base para permitir intercambios de información sobre los ingresos obtenidos de la venta de bienes y arrendamiento de medios de transporte efectuados a través de plataformas digitales;

- algunas Jurisdicciones tienen la intención de basarse en la información intercambiada para fomentar el cumplimiento desde el principio y, si procede, la elaboración de borradores de las declaraciones tributarias;
- el Capítulo III del Convenio autoriza el intercambio de información a efectos tributarios, incluido el intercambio automático de información, y que permite a las Autoridades competentes de las Jurisdicciones acordar el ámbito y la forma de dicho intercambio automático;
- el artículo 6 del Convenio prevé que dos o más Partes establezcan de común ACUERDO el intercambio automático de información, que se realizará de forma bilateral entre las Autoridades competentes;
- en el momento en que se produzca el primer intercambio, las Jurisdicciones habrán establecido, o se espera que lo hayan hecho, i) las salvaguardas adecuadas para garantizar que la información recibida en virtud del presente ACUERDO siga siendo confidencial y se utilice únicamente para los fines establecidos en el Convenio, y ii) la infraestructura para una relación de intercambio efectivo (incluidos procesos establecidos para garantizar unos intercambios de información oportunos, precisos y confidenciales, comunicaciones efectivas y fiables, y capacidades para resolver inmediatamente cuestiones y dudas sobre intercambios o solicitudes de intercambio y aplicar lo dispuesto en el artículo 4 de este ACUERDO);
- Considerando que las Autoridades competentes de las Jurisdicciones tienen la intención de celebrar un ACUERDO para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales internacionales sobre la base del intercambio automático de información en virtud del Convenio, sin perjuicio de los procedimientos legislativos nacionales (si los hubiera) y con sujeción a la confidencialidad y otras garantías previstas en el Convenio, comprendidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada en virtud del mismo;

II. ARTICULADO

▪ ARTÍCULO 1. Definiciones

1. A los efectos del presente ACUERDO, **los siguientes términos tendrán el siguiente significado:**

- a) el término «**Jurisdicción**» significa un país o un territorio para el que el Convenio está en vigor y surte efectos, bien por firma y ratificación conforme al artículo 28 o por extensión territorial conforme al artículo 29, y que es signatario de este ACUERDO;





- b) la expresión «**Autoridad competente**» significa, para cada Jurisdicción respectiva, las personas y autoridades enumeradas en el anexo B del Convenio;
- c) la expresión «**operador de plataforma obligado a comunicar información**» significa, respecto de cada Jurisdicción que ha aplicado las Normas de comunicación de información, cualquier operador de plataforma que no tenga la consideración de excluido, residente en dicha Jurisdicción a efectos fiscales o, que, si no es residente en la Jurisdicción a efectos fiscales, bien:
- i. se haya constituido en virtud de la legislación de dicha Jurisdicción; o
 - ii. tenga su sede de dirección (incluida su sede de dirección efectiva) en la Jurisdicción.
- d) la **expresión «servicio de verificación oficial» se refiere, respecto de cada Jurisdicción**, a un procedimiento electrónico que una Jurisdicción pone a disposición de un operador de plataforma a efectos de comprobación de la identidad y residencia fiscal de un Vendedor, como se detalla en la notificación efectuada en virtud del artículo 7, apartado 1, letra f);
- e) el término «Normas» se refiere a las Normas tipo de comunicación de información por operadores de plataformas respecto de los Vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y de trabajo esporádico y por encargo (gig economy), con sus Comentarios, elaborado por el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20;
- f) la expresión «**actividad complementaria**» significa a) la venta de Bienes; o b) el arrendamiento de medios de transporte a cambio de una Contraprestación;
- g) la expresión «servicio pertinente» significa a) el arrendamiento de un bien inmueble; o b) la prestación de un servicio personal a cambio de una Contraprestación;
- h) la expresión «**ámbito de aplicación ampliado**» significa la ampliación del ámbito de aplicación de las Normas para abarcar también las actividades complementarias;
- i) la expresión «**Secretaría del órgano de coordinación**» se refiere a la Secretaría de la OCDE que, conforme al artículo 24, apartado 3, del Convenio, presta apoyo al órgano de coordinación compuesto por representantes de las Autoridades competentes de las Partes en el Convenio; y
- j) la expresión «**ACUERDO que surte efectos**» significa, respecto de cualquier par de Autoridades competentes, que ambas han manifestado su intención de intercambiar automáticamente información entre sí y que han cumplido las restantes condiciones previstas en el artículo 7, apartado 2.
- 2. Cualquier término o expresión escrito con mayúscula inicial y no definido en el presente ACUERDO tendrá el significado que la legislación de la Jurisdicción que aplica el ACUERDO le atribuya en ese momento,**





significado que será coherente con el expresado en las Normas y el ámbito de aplicación ampliado. Excepto cuando el contexto exija una interpretación diferente o las Autoridades competentes acuerden un significado común (en la medida en que lo permita su legislación interna), los términos y expresiones no definidos en este ACUERDO o en las Normas o el ámbito de aplicación ampliado tendrán el significado que les atribuya en ese momento la legislación de la Jurisdicción que aplica el ACUERDO, y el significado atribuido por la legislación fiscal aplicable en esa Jurisdicción prevalecerá sobre el que se le atribuya en virtud de otras leyes de la misma.

▪ ARTÍCULO 2. Intercambio de información respecto de Vendedores sujetos a comunicación de información

Requisitos generales para el intercambio

- Apartado 1. Conforme a lo dispuesto en los artículos 6 y 22 del Convenio y con sujeción a las normas aplicables sobre comunicación de información y diligencia debida conformes con las Normas, **cada Autoridad competente intercambiará anualmente y de forma automática con las otras Autoridades competentes:**

a) la información obtenida en aplicación de dichas normas y especificada en el artículo 2, apartados 3 y 4, siempre que ambas Autoridades competentes hayan depositado una notificación con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra a), inciso i);

b) la información obtenida en aplicación de dichas normas y especificada en el artículo 2, apartado 5, siempre que ambas Autoridades competentes hayan depositado una notificación con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra b), inciso i);

c) la información obtenida en virtud de dichas normas y especificada en el artículo 2, apartados 3 y 4, siempre que esta Autoridad competente haya depositado notificaciones con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra a), inciso i), y letra c), inciso ii), y la otra Autoridad competente haya depositado una notificación con arreglo al apartado 1, letra a), inciso ii), del mismo artículo;

d) la información obtenida en virtud de dichas normas y especificada en el artículo 2, apartado 5, siempre que esta Autoridad competente haya depositado notificaciones con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra b), inciso i), y letra d), inciso iii), y la otra Autoridad competente haya depositado una notificación con arreglo al apartado 1, letra b), inciso ii), del mismo artículo, y

e) la información obtenida en virtud de dichas normas y especificada en el artículo 2, apartado 5, siempre que esta Autoridad competente haya depositado notificaciones con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra b), inciso i), y letra d), inciso ii), y la otra Autoridad competente haya depositado una notificación con arreglo al apartado 1, letra a), inciso i), y letra b), inciso ii), del mismo artículo.





- Apartado 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no se enviará información en virtud del presente artículo a las Autoridades competentes que hayan depositado una notificación con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra e).
- Apartado 3 (Véase en anterior normativa invocada)

Intercambio de información sobre servicios pertinentes con la Jurisdicción donde se ubica el bien inmueble

- Apartado 4 (Véase en anterior normativa invocada)

Intercambio de información sobre las actividades complementarias

- Apartado 5

En lo que respecta a un operador de plataforma obligado a comunicar información **que haya identificado a un Vendedor sujeto a comunicación de información residente en otra Jurisdicción que haya realizado actividades complementarias**, se intercambiará la siguiente información con la Autoridad competente de dicha Jurisdicción:

- a) la información detallada en el apartado 3, letras a) y e);
 - b) el total de la Contraprestación pagada o abonada durante cada trimestre del Periodo de referencia y el número de actividades complementarias respecto de las cuales se pagó o abonó; y
 - c) cualesquiera honorarios, comisiones o impuestos retenidos o cargados por el operador de plataforma obligado a comunicar información durante cada trimestre del Periodo de referencia.
- **ARTÍCULO 3. Plazos y procedimientos para el intercambio de información**
- Apartado 1. A los efectos del intercambio de información previsto en el artículo 2, en la información intercambiada **se identificará la moneda en la que esté denominado cada uno de los importes a los que se refiere**.
 - Apartado 2. En relación con el artículo 2, apartados 3, 4 y 5, y el artículo 4, apartado 2, y con sujeción al procedimiento de notificación previsto en el artículo 7, comprendidas las fechas que allí se detallan, **la información se intercambiará a partir de los años que se especifiquen**. Las Autoridades competentes harán todo lo razonablemente posible para intercambiar la información en **el plazo de dos meses** desde la finalización del Periodo de referencia al que se refiere la información, y **procederán al intercambio en el plazo máximo de cuatro meses desde la finalización del Periodo de referencia al que se refiere la información**. No obstante lo antes dispuesto, solo se exigirá el intercambio de la información respecto de un Periodo de referencia para el que el presente ACUERDO surta efectos para ambas Autoridades competentes conforme al artículo 7, apartado 2.





- Apartado 3. Las Autoridades competentes intercambiarán automáticamente la información descrita en el artículo 2 mediante el esquema determinado y acordado multilateralmente para la comunicación de información en formato XML.
- Apartado 4. Las Autoridades competentes transmitirán la información por medio del Sistema Común de Transmisión de la OCDE y cumpliendo con los estándares de cifrado y preparación de ficheros.
- **ARTÍCULO 4. Colaboración en materia de cumplimiento y exigibilidad**
 - Apartado 1. Una Autoridad competente procederá a notificar a la otra Autoridad competente cuando tenga razones para considerar que un error puede haber originado una comunicación de información incorrecta o incompleta, o que un operador de plataforma obligado a comunicar información ha incumplido la obligación de comunicación y los procedimientos de diligencia debida conformes con las Normas o el ámbito de aplicación ampliado. La Autoridad competente notificada aplicará todas las medidas previstas al efecto en su normativa interna para subsanar el error o el incumplimiento al que se refiera la notificación.
 - Apartado 2. En la medida en que dicha información esté disponible, la Autoridad competente a la que un operador de plataforma obligado a comunicar información notifique que otro operador de plataforma obligado a comunicar información en otra Jurisdicción ha asumido las obligaciones de comunicación de información del primero intercambiará el nombre, la dirección de la sede social y el NIF del segundo operador con la Autoridad competente de la Jurisdicción de dicho operador. Además, en la medida en que dicha información esté disponible, la Autoridad competente a la que un operador de plataforma obligado a comunicar información notifique que ha asumido las obligaciones de comunicación de información de otro operador igualmente obligado en otra Jurisdicción intercambiará el nombre, la dirección de la sede social y el NIF del segundo operador con la Autoridad competente de la Jurisdicción de dicho operador.
- **ARTÍCULO 5 Confidencialidad y protección de datos**
 - Apartado 1. Toda la información intercambiada **está protegida por las normas sobre confidencialidad y demás salvaguardas previstas en el Convenio**, incluidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada y, en la medida necesaria para garantizar el nivel preciso de protección de datos personales, por las salvaguardas que pueda determinar la Autoridad competente que proporciona la información conforme a su normativa interna, y que se enumeran en el artículo 7, apartado 1, letra g).
 - Apartado 2. En la medida en que la legislación aplicable lo permita, **la Autoridad competente notificará inmediatamente a la Secretaría del órgano de coordinación todo incumplimiento de la obligación de**



confidencialidad u omisión en la aplicación de las salvaguardas, así como las sanciones y medidas correctoras que se hayan impuesto. La Secretaría del órgano de coordinación lo comunicará a todas las Autoridades competentes para las que un ACUERDO surta efectos respecto de la Autoridad competente mencionada en primer lugar.

▪ ARTÍCULO 6. Consultas y modificaciones

- Apartado 1. En caso de que surjan dificultades en la aplicación o interpretación del presente ACUERDO, cualquier Autoridad competente puede solicitar consultas con una o más de las Autoridades competentes para la adopción de medidas apropiadas que garanticen su cumplimiento. La Autoridad competente que solicite la consulta se asegurará, según proceda, de que la Secretaría del órgano de coordinación recibe notificación de las medidas adoptadas, y esta notificará dichas medidas a todas las Autoridades competentes, incluidas las que no hayan participado en las consultas.
- Apartado 2. El presente ACUERDO puede modificarse por consenso mediante acuerdo escrito de todas las Autoridades competentes para las que surta efectos. A menos que se acuerde otra cosa, la modificación será efectiva a partir del primer día del mes siguiente a la expiración del plazo de un mes contado desde la fecha de la última firma de dicho acuerdo escrito.
- III. DECLARACIÓN

Por medio de la presente Declaración, la Autoridad competente del Reino de España pasa a considerarse signataria del ACUERDO desde el 9 de noviembre de 2022. El Acuerdo surtirá efectos respecto de la Autoridad competente del Reino de España de conformidad con su artículo 7.

➡ 2ª Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes (BOE 224/2023, de 19 de septiembre [ACUERDO])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 19657 del BOE núm. 224 de 2023](#)

ASUNTO: intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas

FIRMA DEL ACUERDO: 9 de noviembre de 2023

VIGENCIA: El ACUERDO y surtirá efectos para España de conformidad con lo dispuesto en su ARTÍCULO 6. cuyo contenido se reproduce en su literalidad a continuación (las marcas con negrita son nuestras)

1. Las Autoridades competentes deberán depositar ante la Secretaría del órgano de coordinación, en el momento de la firma del presente Acuerdo o tan pronto como sea posible, **una vez que su Jurisdicción haya adoptado la**





legislación necesaria para aplicar las Normas tipo de comunicación obligatoria de información, una notificación en la que deberán:

- a) Confirmar que su Jurisdicción ha adoptado Normas de declaración obligatoria y especificar la fecha pertinente de efecto para comunicar mecanismos sujetos a comunicación de información de conformidad con las mismas;
- b) confirmar si la Jurisdicción debe incluirse en la lista de las Jurisdicciones con las que no existe reciprocidad;
- c) especificar los métodos de transmisión y cifrado de la información;
- d) especificar, en su caso, las salvaguardas para la protección de datos personales;
- e) confirmar que cuenta con las medidas adecuadas para garantizar la confidencialidad requerida y que se cumplen los estándares para la protección de datos; y
- f) presentar:
 - i. Un listado de las Jurisdicciones de las Autoridades competentes respecto de las que tiene intención de que el presente Acuerdo surta efectos; o
 - ii. Una declaración de la Autoridad competente indicando que tiene la intención de que el presente Acuerdo surta efectos entre la misma y las otras Autoridades competentes que realicen las notificaciones exigidas en este apartado.

Las Autoridades competentes deben notificar rápidamente a la Secretaría del órgano de coordinación toda modificación posterior que deba efectuarse en las citas notificaciones.

2. El presente Acuerdo surtirá efectos entre dos Autoridades competentes en la fecha en la que la Autoridad competente que proceda en último lugar deposite ante la Secretaría del órgano de coordinación todas las notificaciones previstas en el apartado 1, letra f).

3. La Secretaría del órgano de coordinación conservará un listado, que publicará en el sitio web de la OCDE, que incluya las Autoridades competentes signatarias del Acuerdo y aquellas entre las que el Acuerdo surta efectos.

4. La Secretaría del órgano de coordinación publicará en el sitio web de la OCDE la información que faciliten las Autoridades competentes conforme al apartado 1, letras a) y b). La información facilitada conforme al apartado 1, letras c) a f), se pondrá a disposición de los restantes signatarios previa petición por escrito dirigida a la Secretaría del órgano de coordinación.

5. Una Autoridad competente puede suspender el intercambio de información previsto en el presente Acuerdo mediante notificación escrita dirigida a otra Autoridad competente indicando haber determinado que esta última





incumple o ha incumplido significativamente el Acuerdo. Dicha suspensión surtirá efecto inmediato. A los efectos de este apartado y con fines enunciativos y no limitativos, el incumplimiento significativo incluye el incumplimiento de las disposiciones sobre confidencialidad y protección de datos de este Acuerdo y del Convenio y/o la no aportación por la Autoridad competente de información oportuna o adecuada como se prevé en el presente Acuerdo.

6. Las Autoridades competentes pueden dar por concluida su participación en el presente Acuerdo, o respecto de una Autoridad competente concreta, mediante notificación escrita al efecto dirigida a la Secretaría del órgano de coordinación. Dicha conclusión surtirá efecto desde el primer día del mes siguiente a la expiración del plazo de 12 meses contados a partir de su comunicación. La terminación de la participación no supone que la información previamente recibida en virtud de este Acuerdo pierda su carácter confidencial, ni que deje de estar sujeta a los términos del Convenio.

→ ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN

II. ARTICULADO

- Artículo 1 Definiciones
- Artículo 2 Intercambio de información respecto de los mecanismos sujetos a comunicación de información
- Artículo 3 Plazos y procedimientos para el intercambio de información
- Artículo 4 Confidencialidad y protección de datos
- Artículo 5 Consultas y modificaciones
- Artículo 6 Vigencia del Acuerdo

III. DECLARACIÓN

→ ANÁLISIS (las marcas con negrita son nuestras)

I. INTRODUCCIÓN

Considerando que:

- las Jurisdicciones de los signatarios del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático relativo a los Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas (el Acuerdo) **son Partes en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal o del Convenio sobre asistencia administrativa Mutua en Materia Fiscal modificado por el Protocolo de enmienda al Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal** (el Convenio), o territorios incluidos en el ámbito de dicho Convenio;





- las Jurisdicciones tienen la intención de reforzar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a nivel internacional ahondando en sus relaciones de asistencia mutua en materia tributaria, en concreto, mediante el **intercambio automático de información de cuentas financieras en el marco del Estándar común de comunicación de información, y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras;**
- ya se han iniciado intercambios en el marco del Estándar común de comunicación de información entre las **más de cien Jurisdicciones signatarias**, lo que demuestra un cambio importante en materia de transparencia fiscal internacional y **refuerza la capacidad de las Jurisdicciones para hacer frente a la evasión fiscal extraterritorial;**
- puede haber casos en que **los asesores profesionales y otros intermediarios continúen diseñando, comercializando o prestando asistencia para la implantación de mecanismos y estructuras extraterritoriales que pueden ser utilizados por los contribuyentes incumplidores para eludir la correcta comunicación de la información pertinente a la administración tributaria de su Jurisdicción de residencia en el marco**, entre otros, del Estándar común de comunicación de información;
- en este contexto, los Ministros de Finanzas del G7 emitieron el 13 de mayo de 2017 la **Declaración de Bari, en la que se pedía a la OCDE que «empezara a debatir posibles vías para abordar los mecanismos concebidos para eludir la comunicación de información en el marco del Estándar común de comunicación de información o destinados a proporcionar a los titulares reales la cobertura de estructuras no transparentes»;**
- **la OCDE elaboró las Normas tipo de comunicación obligatoria de información** en respuesta a ese llamamiento, con el fin de proporcionar a las administraciones tributarias información sobre los Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas, así como sobre quienes utilizan dichos Mecanismos y quienes participan en su provisión, con fines de cumplimiento, a fin de informar el diseño de la futura política fiscal, y lograr un efecto disuasorio sobre los asesores y otros intermediarios para combatir el diseño, la comercialización, la prestación de asistencia para la implantación y el uso de tales Mecanismos, reforzando así la integridad general del Estándar común de comunicación de información;
- **las leyes de las respectivas jurisdicciones exigen, o se espera que exijan**, la declaración de los Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas, en



consonancia con el alcance del intercambio contemplado en el artículo 2 del presente Acuerdo, las Normas tipo de comunicación obligatoria y el artículo IX del Estándar común de comunicación de información;

- en los casos en que dicha información se refiera a **un contribuyente sujeto a comunicación de información que sea residente en otra u otras Jurisdicciones**, se prevé que la información se intercambie con la administración tributaria de esa jurisdicción conforme a los términos del instrumento jurídico internacional aplicable;
- el capítulo III del Convenio autoriza el intercambio de información a efectos tributarios, incluido el intercambio automático de información, y que su artículo 6 permite a las Autoridades competentes de las Jurisdicciones acordar el ámbito y la forma de dicho intercambio automático, y que tales intercambios de información entre Autoridades competentes se producirán de forma bilateral;
- **en el momento en que se produzca el primer intercambio, las Jurisdicciones habrán establecido** i) las salvaguardas adecuadas para garantizar que la información recibida en virtud del presente Acuerdo siga siendo confidencial y se utilice únicamente para los fines establecidos en el Convenio, y ii) la infraestructura para una relación de intercambio efectivo;
- **las Autoridades competentes de las Jurisdicciones tienen la intención de celebrar un Acuerdo para recabar más información y mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales** internacionales sobre la base del intercambio automático de información en virtud del Convenio, sin perjuicio de los procedimientos legislativos nacionales (si los hubiera), respetando la legislación de la UE (si fuera aplicable), y con sujeción a la confidencialidad y otras garantías previstas en el Convenio, comprendidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada en virtud del mismo;
- las **Autoridades competentes tienen la intención de colaborar y prestarse asistencia mutua** recurriendo a las formas de asistencia permitidas por el Convenio para utilizar de la manera más eficaz posible la información obtenida en virtud de las normas nacionales de declaración obligatoria aplicables a los Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas;

II. ARTICULADO

▪ ARTÍCULO 1 Definiciones

● Apartado 1. A los efectos del presente ACUERDO, **los siguientes términos tendrán el siguiente significado:**

- a) El término «Jurisdicción» significa un país o un territorio para el que el Convenio está en vigor y surte efectos, bien por firma y ratificación conforme al





artículo 28 o por extensión territorial conforme al artículo 29, y que es signatario de este Acuerdo;

b) la expresión «Autoridad competente» significa, para cada Jurisdicción respectiva, las personas y autoridades enumeradas en el anexo B del Convenio;

c) la expresión «mecanismo sujeto a comunicación de información» significa todo Mecanismo que elude el Estándar común de comunicación de información o Estructura extraterritorial opaca que se haya declarado en la Jurisdicción en virtud de las Normas de declaración obligatoria en relación con el cual se haya identificado a una o varias personas que son contribuyentes sujetos a comunicación de información;

d) la expresión «contribuyente sujeto a comunicación de información» significa, respecto de un Mecanismo de elusión del Estándar común de comunicación de información, todo usuario real o potencial de dicho Mecanismo y, respecto de una Estructura extraterritorial opaca, toda persona física cuya identidad como Titular real no pueda determinarse con precisión debido a la opacidad de la Estructura;

e) la expresión «Normas tipo de comunicación obligatoria de información» significa las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas, publicadas por la OCDE en marzo de 2018;

f) la expresión «Secretaría del órgano de coordinación» significa la Secretaría de la OCDE que, conforme al artículo 24, apartado 3, del Convenio, presta apoyo al órgano de coordinación compuesto por representantes de las Autoridades competentes de las Partes en el Convenio;

g) la expresión «Acuerdo que surte efectos» significa, respecto de cualquier par de Autoridades competentes, que ambas han manifestado su intención de intercambiar automáticamente información entre sí y que han cumplido las restantes condiciones previstas en el artículo 6, apartado 2;

h) la expresión «Normas de declaración obligatoria» significa la normativa de desarrollo aprobada por la Jurisdicción que aplica el Acuerdo, que será coherente con las Normas tipo de comunicación obligatoria.

- Apartado 2. Cualquier término o expresión escrito con mayúscula inicial y no definido en el presente Acuerdo **tendrá el significado que las Normas de declaración obligatoria de la Jurisdicción que aplica el Acuerdo le atribuya en ese momento**. Excepto cuando el contexto exija una interpretación diferente o las Autoridades competentes acuerden un significado común (en la medida en que lo permita su legislación interna), los términos y expresiones no definidos o no mencionados en este Acuerdo o en las Normas tipo de comunicación obligatoria de información tendrán el significado que les atribuya en ese momento la legislación de la Jurisdicción que aplica el Acuerdo, y el significado atribuido por la legislación





fiscal aplicable en esa Jurisdicción prevalecerá sobre el que se le atribuya en virtud de otras leyes de la misma.

▪ **ARTÍCULO 2. Intercambio de información respecto de los mecanismos sujetos a comunicación de información**

● Apartado 1. **Conforme a lo dispuesto en los artículos 6 y 22 del Convenio y con sujeción a las Normas de declaración obligatoria aplicables**, cada Autoridad competente intercambiará de forma automática con la Autoridad o Autoridades competentes de la Jurisdicción o Jurisdicciones en la que el contribuyente sujeto a comunicación de información tenga su residencia a efectos fiscales, respecto de la que el presente Acuerdo surta efectos, la información obtenida en aplicación de dichas normas y especificada en el apartado 3.

● Apartado 2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las Autoridades competentes de las Jurisdicciones que confirmen que deben incluirse como Jurisdicciones con las que no existe reciprocidad mediante notificación remitida conforme al artículo 6, apartado 1, letra b), comunicarán, **pero no recibirán, la información especificada en el apartado 3 en virtud del presente Acuerdo.**

● Apartado 3. **La información que debe intercambiarse** con la Jurisdicción o Jurisdicciones de residencia fiscal de un contribuyente sujeto a comunicación de información es la siguiente:

a) El nombre y el domicilio de las siguientes personas:

1) La persona que realiza la declaración;

2) El contribuyente sujeto a comunicación de información, incluida la Jurisdicción o Jurisdicciones de residencia fiscal y el NIF, y la fecha de nacimiento;

3) Cualquier Intermediario respecto de un Mecanismo o Estructura (distinto del declarante), incluida la Jurisdicción o Jurisdicciones de residencia fiscal de dicho Intermediario.

b) **Los pormenores del Mecanismo de elusión del Estándar común** de comunicación de información o de la Estructura extraterritorial opaca, en particular:

1) **Respecto de un Mecanismo de elusión del Estándar común** de comunicación de información, una descripción objetiva de los aspectos del mismo diseñados para que tengan el efecto de eludir dicho Estándar, comercializados como capaces de surtir tal efecto, o que efectivamente lo tengan;

2) **Respecto de una Estructura extraterritorial opaca**, una descripción objetiva de los aspectos que tengan el efecto de impedir la determinación precisa de la Titularidad real del contribuyente sujeto a comunicación de





información o de crear la apariencia de que dicho contribuyente no es el Titular real del Instrumento extraterritorial pasivo; y

c) La Jurisdicción o Jurisdicciones en que se haya puesto a disposición para su aplicación el Mecanismo de elusión del Estándar común de comunicación de información o la Estructura extraterritorial opaca; en la medida en que dicha información estuviera en conocimiento, posesión o control de la persona que realiza la declaración y que refleje el contenido de la declaración realizada por el Intermediario a la Autoridad competente remitente.

▪ ARTÍCULO 3. Plazos y procedimientos para el intercambio de información

En relación con el artículo 2, apartado 3, y con sujeción al procedimiento de notificación previsto en el artículo 6, comprendidas las fechas que allí se detallan, **una Autoridad competente procederá al intercambio de información relativa a un mecanismo sujeto a comunicación de información en el plazo de tres meses** desde el final del trimestre en el que se procedió a la declaración de dicha información a esa Autoridad competente.

● Apartado 1. **No obstante lo dispuesto en el apartado 1, solo se exigirá el intercambio de la información desde la fecha en que el presente Acuerdo surta efectos** entre las dos Autoridades competentes y en que las Normas de declaración obligatoria surtan efectos en sus respectivas Jurisdicciones.

● Apartado 2. Las Autoridades competentes **intercambiarán automáticamente la información descrita en el artículo 2 mediante un esquema común** para la comunicación de información en formato XML. La información se intercambiará en la lengua en la que se presentó en la Jurisdicción de la Autoridad competente remitente y/o en una de las lenguas oficiales de la OCDE. En todos los casos, se proporcionará un breve resumen del mecanismo en una de las lenguas oficiales de la OCDE, a menos que dos o más Autoridades competentes convengan otra cosa con respecto a la lengua que ha de utilizarse.

● Apartado 3. Las Autoridades competentes **acordarán uno o más métodos** para la transmisión de datos, incluidos los estándares de cifrado, que especificarán en la notificación conforme al artículo 6, apartado 1, letra c).

▪ ARTÍCULO 4. Confidencialidad y protección de datos

● Apartado 1. Toda la información intercambiada **está protegida por las normas sobre confidencialidad y demás salvaguardas previstas** en el Convenio, incluidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada y, en la medida necesaria para garantizar el nivel preciso de protección de datos personales, por las salvaguardas que pueda determinar la Autoridad competente que proporciona la información conforme a su legislación interna, conforme al artículo 6, apartado 1, letra d).



● Apartado 2. La Autoridad competente notificará inmediatamente **a la Secretaría del órgano de coordinación todo incumplimiento** de la obligación de confidencialidad u omisión en la aplicación de las salvaguardas, así como las sanciones y medidas correctoras que se hayan impuesto. La Secretaría del órgano de coordinación lo comunicará a todas las Autoridades competentes para las que el presente Acuerdo surta efectos respecto de la Autoridad competente mencionada en primer lugar.

▪ **ARTÍCULO 5** Consultas y modificaciones

● Apartado 1. En caso de que surjan dificultades en la aplicación o **interpretación del presente Acuerdo**, cualquier Autoridad competente puede solicitar consultas con una o más de las Autoridades competentes para la adopción de medidas apropiadas que garanticen su cumplimiento. La Autoridad competente que solicite la consulta se asegurará, según proceda, de que la Secretaría del órgano de coordinación recibe notificación de las medidas adoptadas, y esta notificará dichas medidas a todas las Autoridades competentes, incluidas las que no hayan participado en las consultas.

● Apartado 2. El presente Acuerdo puede modificarse **por consenso** mediante acuerdo escrito de todas las Autoridades competentes para las que surta efectos. A menos que se acuerde o se especifique otra cosa por una Autoridad competente en una notificación a la Secretaría del órgano de coordinación, la modificación será efectiva a partir del primer día del mes siguiente a la expiración del plazo de un mes contado desde la fecha de la última firma de dicho acuerdo escrito.

III. DECLARACIÓN

Por medio de la presente Declaración, la Autoridad Competente del Reino de España pasa a considerarse signataria del Acuerdo desde el 9 de noviembre de 2022. **El Acuerdo surtirá efectos respecto de la Autoridad Competente del Reino de España de conformidad con su artículo 6.**



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

Normas publicadas (Reseñas)

SEPTIEMBRE, 2023

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ CANARIAS

- Decreto ley 5/2023, de 4 de septiembre, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOC 175/2023, se 5 de septiembre)

[BOC - 2023/175. Martes 5 de septiembre de 2023 - 3029 \(gobiernodecanarias.org\)](http://gobiernodecanarias.org)

- Decreto ley 6/2023, de 25 de septiembre, por el que se prorroga la aplicación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario para la recuperación de diversas actividades en la isla de La Palma y para combatir los efectos del COVID-19 (BOC DL 6 2023, de 29 de septiembre)

[BOC - 2023/193. Viernes 29 de septiembre de 2023 - 3206 \(gobiernodecanarias.org\)](http://gobiernodecanarias.org)

→ CATALUÑA

- Orden Eco/221/2023, de 26 de septiembre, por la que se determina el límite exento respecto del cual en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento no será necesaria la prestación de garantía. (DOGC Núm..9010.9.2023)

[ORDEN ECO/221/2023, de 26 de septiembre, por la que se determina el lí \(gencat.cat\)](http://gencat.cat)

- Orden Eco/222/2023, de 26 de septiembre, por la que se determinan los requisitos para no liquidar y anular las liquidaciones de las deudas tributarias y no tributarias de la Generalitat de Catalunya DOGC Núm..9010.9.2023)

[ORDEN ECO/222/2023, de 26 de septiembre, por la que se determinan los \(gencat.cat\)](http://gencat.cat)

→ EXTREMADURA

Decreto-Ley 4/2023, de 12 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, se amplían las ayudas





→ EXTREMADURA

Decreto-Ley 4/2023, de 12 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, se amplían las ayudas al acogimiento familiar, se incrementan las ayudas a los nuevos autónomos y se conceden ayudas directas a los productores de cereza (DOE 178/2023, de 15 de septiembre)

[DOE n.º 178 - 15-sep178/2023, de tiembre-2023 \(juntaex.es\)](#)

→ VALENCIA

Decreto Ley 11/2023, de 29 de septiembre, del Consell, para minimización del impacto sobre las familias y empresas del pago del canon de saneamiento aplazado por el Decreto ley 6/2022, de 8 de julio, y por el Decreto ley 19/2022, de 30 de diciembre, del Consell. [2023/9946] (DOGV NÚM. 9694 /29.09.2023)

[2023_9946.pdf \(gva.es\)](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

Orden Foral 55/2023, de 6 de septiembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 47/2023, de 5 de julio, 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". (BOG 1º93/2013, de a4 de septiembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ VIZCAYA

Orden Foral 347/2023, de 12 de septiembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 240/2023, de 12 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 604 de Autoliquidación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (BOB 185/2023, 21 de septiembre)

[I-1096 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

▪ GIPUZKOA

- Orden Foral 393/2023, de 4 de septiembre, por la que se modifican determinados aspectos de la presentación de los modelos 60-A; 60-T, 60-S, 620, 670, 671 y 672. (BOG 176/2023, de 12 de septiembre)





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

- Orden Foral 399/2023, de 19 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 604 de autoliquidación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (BOG 187/2023, de 27 de septiembre)

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

- Orden Foral 404/2023, de 23 de septiembre, por la que se modifica el modelo 490 «Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Autoliquidación» (BOG 189 2023, de 29 de septiembre)

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





FUNDEF
(1980-2023)

FUNDACIÓN para la
Promoción de los
Estudios Financieros

04/04/2023

Foro
**TRIBUNAL de JUSTICIA de la
UNIÓN EUROPEA**
(Criterios interpretativos en materia tributaria)

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión
Europea de 2 de marzo de 2023
recaída en el asunto C-16/2022

Sesión: 4 de abril de 2023

[Hacer clic en la imagen para visualizar el documento](#)

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*]

SEPTIEMBRE, 2023

→ 1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 1162/2023 [21.09.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8101/2021).

Ponente: DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA,

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 3759/2023]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6686f4d7b6efc60ea0a8778d75e36f0d/20231005>

RESUMEN

Aunque la caducidad acontece por el mero transcurso del plazo legalmente establecido, por tanto, con independencia de que exista una declaración de caducidad, la Administración Tributaria está obligada a declarar la caducidad de forma expresa, transcurrido el plazo máximo legal para notificar la correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración. Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

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





→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid, representada y defendida por la letrada de la Comunidad de Madrid, contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJM"), en el recurso núm. 418/2020. Ha sido parte recurrida don «N», representado por la procuradora de los Tribunales, bajo 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 del TSJM núm. 447/2021 de 30 de julio, que desestimó el recurso núm. 418/2020, interpuesto por la representación procesal de la Comunidad de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 27 de enero de 2020, estimatoria de la reclamación núm. NUM000, formulada por don «N» contra liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones, acta de disconformidad NUM001.

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

2.1. Aclarar, interpretando el artículo 104.5 LGT, en relación con lo previsto en el artículo 103.2 del mismo texto legal, si la declaración expresa y formal de caducidad transcurrido el plazo máximo legal para resolver en los procedimientos de gestión tributaria, tiene carácter facultativo u obligatorio para la Administración.

2.2. Determinar si en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los supuestos en los que el contribuyente opte por presentar una declaración en lugar de una autoliquidación, las funciones inspectoras previstas en el artículo 141 LGT quedan condicionadas o limitadas de alguna manera y, en particular, si es necesario iniciar el procedimiento de inspección y liquidar antes de que transcurra el plazo de seis meses, o la Administración Tributaria debe dejar transcurrir el referido plazo para declarar formalmente la caducidad y luego iniciar el procedimiento inspector.

2.3. En función de la respuesta que se dé a las anteriores preguntas, precisar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 128.1, 130, 150.1 a) y 6 y 104.5 de la Ley 58/2003, 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»





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."

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

Artículos 128.1, 130, 150.1 a) y 6 y 104.5 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.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Noveno**.

2.- **Desestimar el recurso de casación 8101/2021**, interpuesto por la Comunidad de Madrid, contra la sentencia núm. 447/2021 de 30 de julio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 418/2020.

3.- Sin costas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

→ **NOVENO.- 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:

Aunque la caducidad acontece por el mero transcurso del plazo legalmente establecido, por tanto, con independencia de que exista una declaración de caducidad, la Administración Tributaria está obligada a declarar la caducidad de forma expresa, transcurrido el plazo máximo legal para notificar la correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración.

Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no 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 a la doctrina expresada, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid.

OCTAVO.- Sobre la improcedente incoación del procedimiento de inspección sin declaración expresa de la caducidad del previo procedimiento de gestión.

No puede compartirse la posición de la Administración autonómica que, en síntesis, defiende la posibilidad de iniciar un procedimiento de inspección sin que el previo procedimiento de gestión -iniciado mediante declaración- hubiese terminado por alguna de las causas previstas en el artículo 130 LGT, sobre la simple argumentación de que se trata de procedimientos distintos. Y, mucho menos puede admitirse si la consecuencia es la de eludir los efectos de la caducidad, esto es, la no interrupción de la prescripción.

La tesis de la Administración recurrente obvia de forma manifiesta que el procedimiento iniciado mediante declaración, de acuerdo con el artículo 130 LGT - en su versión vigente en la fecha de los hechos- "terminará por alguna de las siguientes causas:

- a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción."

Por lo demás, sin perjuicio de que no parezca posible dar por terminado el procedimiento de gestión por la mera circunstancia de iniciar un procedimiento de inspección que incluya todo o parte de su objeto sin que, además, contenga declaración expresa de su caducidad, debe recordarse que el artículo 130 LGT contempló la posibilidad de dar por terminado el procedimiento de gestión "[p]or el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto", si bien lo hizo con posterioridad a los hechos enjuiciados -tras la adición de una letra c) al referido art 130 LGT por la Ley 11/2021, de 9 de julio, "BOE" núm. 164, de 10 de julio- posibilidad constreñida, por lo demás, a "los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación", supuesto ajeno al presente caso.

Esta regulación contrasta con las previsiones originarias de la Ley General tributaria respecto de la terminación de otros procedimientos de gestión, como testimonian el artículo 127 LGT, que se refiere a la posible terminación del procedimiento de devolución por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, 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»





comprobación limitada o de inspección; el art 133.1 e) LGT, que admite que el procedimiento de verificación de datos termine por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos; o, en fin, el art. 139.1 c) LGT que establecen la posible terminación del procedimiento de comprobación limitada por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Por eso, debemos constatar que el procedimiento de gestión que se inició el 20 de julio de 2015, en modo alguno podía considerarse concluido como consecuencia de la incoación, sin solución de continuidad, de un procedimiento de inspección con el mismo objeto.

La Administración se encuentra sometida al principio de legalidad sin que le resulte posible alterar o sustituir un procedimiento por otro. Y es que, todo procedimiento comporta una doble dimensión pues si, por un lado, obliga a observar los distintos trámites, requisitos y plazos establecidos, por otro lado, encierra una evidente garantía que llega a cristalizarse en un auténtico derecho para cuantos se encuentran sometidos a las potestades de la Administración, el derecho al procedimiento administrativo debido.

A mayor abundamiento, desde esta perspectiva -sobre la que, además, arroja luz el principio de buena administración- se antoja improcedente que la Administración utilice el procedimiento de inspección, a modo de remedio de su propia falta de diligencia en el procedimiento de gestión, que comportó una caducidad -que, además, no fue declarada expresamente- ante la no notificación de la liquidación en el plazo de los 6 meses anteriormente expresados.

Es más, con independencia de que el acto de iniciación del procedimiento de gestión viene determinado por la presentación de una declaración y aunque la inspección tributaria comporta el ejercicio, entre otras, de las funciones administrativas dirigidas a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación - artículo 141 g) LGT-, entendemos que, una vez iniciado aquel procedimiento, la Administración está obligada a practicar la liquidación y, si no lo ha hecho debido a una falta de tramitación en plazo, no puede acudir al de inspección, sin una declaración expresa de caducidad del procedimiento anterior, a modo de mecanismo supletorio, para desarrollar una actuación que, conforme a la norma tributaria, debió discurrir por otros cauces.

De esta forma, esa declaración expresa de caducidad es necesaria para certificar un escenario de seguridad jurídica que, a la postre, garantizará la posición de los contribuyentes pues, de esa manera podrán atenerse a los cauces procedimentales por los que, en cada momento, discurre la actuación administrativa y, por supuesto,

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





conocer los informes y documentos que, procedentes de un procedimiento anterior, se pretendan utilizar por la Administración en un nuevo procedimiento.

Por lo demás, cabe evocar de nuevo la ya referida sentencia del Tribunal Supremo de 1289/2017, 18 de julio (recurso de casación para la unificación de doctrina 2479/2016, ECLI:ES:TS:2017:2988). En aquel pronunciamiento desestimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina contra una sentencia que había rechazado la tesis de la recurrente, relativa a que la no terminación en plazo del procedimiento de gestión al que se refiere el artículo 128 LGT, provocaría la estimación por silencio administrativo de su pretensión, considerando, por el contrario, que la circunstancia de que el procedimiento comience por declaración no comporta un inicio a instancia de parte, sino una comunicación a la Administración de la concurrencia del hecho imponible y los datos necesarios para la cuantificación de la deuda tributaria, que, de oficio, practicará las actuaciones necesarias para producir la liquidación.

Ciertamente, allí avalamos el criterio de la sentencia de instancia, en cuya virtud, la caducidad no impide el inicio de un nuevo procedimiento mientras no exista prescripción y que las actuaciones realizadas en un procedimiento caducado mantienen su validez y eficacia a efectos probatorios.

Sin embargo, en aquel asunto existía declaración de caducidad, si bien con la circunstancia de que se notificó, no por separado, sino en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento. A estos efectos, entendimos que no cabía cuestionar una notificación que acumule la puesta en conocimiento de dos actos (caducidad e inicio de un nuevo procedimiento) y que el artículo 104.5 LGT no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento.

👉 LGT. 2ª SENTENCIA 1207/2023 [29.09.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4542/2021)

Ponente: FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3978/2023]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/b8c91882dca78a8ba0a8778d75e36f0d/20231016>

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





RESUMEN

Solicitud de entrada y registro, pero referida no a un domicilio constitucionalmente protegido, sino al contenido almacenado en un ordenador personal: requisitos que deben reunir tanto la solicitud como la autorización judicial. Posición del juez competente. Especial referencia a los requisitos de adecuación, necesidad y proporcionalidad, aplicables al caso. La doctrina legal sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos -sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida-, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones. Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por el juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada. Remisión a la reiterada jurisprudencia precedente.

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por procurador, en representación de DON «L», contra la sentencia nº 218/2021, de 13 de abril, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso de apelación nº 36/2021, dirigido contra el auto nº 282/2020, de 14 de octubre, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Murcia en la solicitud de entrada en domicilio nº 378/2020. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO.

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

"[...] Determinar si la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos

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





móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

En caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, determinar si resulta compatible con la referida doctrina legal una autorización en la que se establece un plazo para el de acceso y copiado de los datos con transcendencia tributaria pero cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa.

Aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza el acceso a una información que resulta constitucionalmente protegida, debe efectuar un control a posteriori de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que la misma se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto [...]".

→ FALLO

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por DON LUIS contra la sentencia nº 218/2021, de 13 de abril, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso de apelación nº 36/2021, promovido contra el auto, resoluciones ambas que se casan y anulan, por ser contrarias a la protección de derechos fundamentales.

3º) Estimar el recurso de apelación nº 76/2019, entablado por la expresada recurrente contra el nº 282/2020 de 14 de octubre, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Murcia en la solicitud de entrada en domicilio nº 378/2020, con nulidad de la entrada domiciliaria acordada en él -aunque no estuviera afectado el derecho a la inviolabilidad del domicilio-, por vulnerar el art. 18 de la Constitución, apartados 1, 2 y 4.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

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

De lo anteriormente expresado se infiere la necesidad de establecer la siguiente doctrina:

1) Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de comprobación tributarias, son prima facie inidóneas

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





para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales.

2) Al margen de ello, la doctrina legal sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos -sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida-, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

3) Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

Establecida esta doctrina, es claro que, a tenor de lo expuesto, el auto y la sentencia objeto de enjuiciamiento casacional no han observado aquellas exigencias, a partir de la constatación de que el acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal en un ordenador de tal índole, acordado antes de toda autorización judicial, vulnera los derechos constitucionales aquí concernidos, como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal.

Dada la naturaleza de la infracción, por la Administración primero y luego por los Tribunales llamados a proteger los derechos de los ciudadanos, la actuación llevada a cabo es nula de pleno derecho, calificación que, fundada en el art. 217.1.a) LGT, deriva inexorablemente de la vulneración del contenido esencial de tales derechos fundamentales, como reiteradamente ha calificado este Tribunal Supremo en varias de sus secciones sentenciadoras.



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

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





👉 IRPF.1ª SENTENCIA 1158/2023 [20.09.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 1321/2022)

Ponente: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 3973/2023]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0cd564005889f557a0a8778d75e36f0d/20230929>

RESUMEN

Regularización tributaria: no ha lugar a la elevación al íntegro, art. 99.5 de la LIRPF.

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por don «H», representado por procuradora de los tribunales, bajo dirección letrada, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) de la Comunidad Valenciana, de fecha 27 de septiembre de 2021, dictada en los recursos contencioso-administrativo acumulados Núms. 1485/2020 y 1486/2020, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30 de septiembre de 2020, que había desestimado las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente al acuerdo de liquidación correspondiente al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2012, y contra la sanción derivada.

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

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, cambiar o corregir la doctrina jurisprudencial sobre el derecho del sujeto pasivo y la obligación de la Administración tributaria de contemplar en la liquidación del IRPF que en su caso dicte, la deducción por las retenciones que se debieron practicar, pero no se practicaron, por parte del pagador de las rentas

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

Artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en relación con el artículo 23.1 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 [...]"

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





→ FALLO

Primero. No haber lugar al recurso de casación núm. 1321/2023, interpuesto por don «H», representado por procuradora de los tribunales, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) de la Comunidad Valenciana, de fecha 27 de septiembre de 2021, dictada en los recursos contencioso-administrativo acumulados Núms. 1485/2020 y 1486/2020, sentencia que se confirma por su corrección jurídica.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

TERCERO. Juicio del Tribunal.

El auto de admisión del presente recurso de casación justifica la selección de la cuestión de interés casacional en que hay doctrina jurisprudencial sobre la cuestión, representada por las sentencias de 4 de noviembre de 2010, rec. cas. 4366/2005, y 2 de diciembre de 2010, rec. cas. 331/2006, pero se han producido algunas matizaciones en las sentencias de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8296/2019, y 3 de mayo de 2021, rec. cas. 5444/2019, por lo que "A pesar de poder inferirse criterios interpretativos generales de las sentencias citadas, las notas particulares que poseían las cuestiones analizadas en ellas aconsejan un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en las citadas sentencias".

Sin embargo, como a continuación se dirá, las matizaciones que se dice producida en las referidas sentencias, no son tales, sino las respuestas que se dieron a casos puntuales en los que concurrían circunstancias específicas que dieron lugar a la adaptación de la doctrina general a los casos concretos enjuiciados; lo cual no ocurre en el presente.

Pero, ya se adelantó, las citadas sentencias, en modo alguno, modifican la doctrina legal hacia la dirección que señala la parte recurrente.

[...]

No atisbamos a descubrir la razón por la que mantiene la recurrente que estamos ante una modificación de la doctrina legal ya vista. Es más, en este caso no estamos ante una regularización, sino que el obligado tributario había declarado dichas

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





rentas y había realizado la elevación al íntegro; sin que se entre en la sentencia a examinar sobre si la falta de retención o su insuficiencia fue responsabilidad exclusiva del retenedor incumplidor. En definitiva, lo que viene a determinar la sentencia es que es de aplicación el art. 99.5 también en los supuestos en los que el perceptor de la renta es administrador único y partícipe en el 50% de la entidad pagadora, por estar ante dos personas distintas.

[...]

Pues bien, nuestro caso es bien diferente, el club y el propio contribuyente consideraron que la indemnización estaba exenta, ni se produjo retención, ni fue declarado como rendimiento sujeto por el jugador por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF, cuando regulariza la Administración a los 659.145,46€, no adiciona cantidad alguna, se limita, correctamente ante la falta de retención en las circunstancias vistas, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia de esta Sala en los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia.

El que el retenedor, insistimos, en las circunstancias vistas, que considera exenta la cantidad pagada al jugador, con el asentimiento de este, pues así se refleja al no incluirlas en su declaración, podrá dar lugar, en su caso, a las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, pero resulta jurídicamente irrelevante para trocar o modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente; resultando un supuesto ajeno al regulado en el art. 99.5 de la LIRPF, que evidentemente no se ha incumplido.

En definitiva, no hay cambio jurisprudencial, ni es necesaria matización alguna de la doctrina legal existente, por más que en este caso no se incumplió el precepto citado, produciéndose la regularización dentro de los cauces propios de la obligación principal que había de depurarse tomando como referencia la cantidad efectivamente percibida por la indemnización acordada.



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 ISD 1ª. SENTENCIA 1137/2023 [15.09.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2851/2021)

Ponente: DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3679/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3679]

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no 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/02b3768c27d10ce9a0a8778d75e36f0d/20230929>

RESUMEN

El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios debe situarse en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. A los efectos de dicho cómputo, cuando la responsabilidad tributaria comporte la derivación de la liquidación y de la sanción, dicho plazo de pago en período voluntario es el que correspondía al deudor principal con relación a la liquidación. Las actuaciones recaudatorias, dirigidas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago únicamente frente 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.

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJCV"), en el recurso núm. 20/2020. Ha sido parte recurrida don «X», representado por procuradora de los Tribunales, bajo dirección letrada.

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV núm. 2049/2020 de 16 de diciembre, que estimó el recurso núm. 20/2020, interpuesto por la representación procesal de don Camilo contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana de 29 de octubre de 2019, que desestimó sus reclamaciones núm. NUM000 y NUM001, planteadas contra declaración de responsabilidad solidaria [ex art. 42.1 a) de la LGT], cuantía 118.617,37 euros, respecto de las deudas de "«SL» relativas al IVA de 2005 y sanciones conectadas.

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

Primero: Determinar si el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios se ha de contar desde la fecha de la última actuación realizada con el obligado principal, siempre que no se hubiera producido la prescripción respecto de éste.

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





Segundo: De responder afirmativamente a la cuestión anterior, precisar si, en el supuesto de que el deudor principal tenga la consideración de una sociedad en concurso, el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios se interrumpe por la declaración de concurso del obligado principal, iniciándose de nuevo dicho plazo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso.

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

Los artículos 35, 42.1.a), 66, 67.2, 68 y 175.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; y 155 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo.

→ FALLO

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Séptimo**.

2.- Desestimar el recurso de casación 2851/2021, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 2049/2020 de 16 de diciembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 20/2020.

3.- Sin costas.

FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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

El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios debe situarse en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. A los efectos de dicho cómputo, cuando la responsabilidad tributaria comporte la derivación de la liquidación y de la sanción, dicho plazo de pago en período voluntario es el que correspondía al deudor principal con relación a la liquidación.

Las actuaciones recaudatorias, dirigidas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago únicamente frente 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.

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





A la vista de la anterior doctrina, tomando como referencia el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario de la liquidación del deudor principal (que, como hemos dicho, es el 7 de septiembre de 2009), se constata que desde esta última fecha había transcurrido ya el plazo de 4 años para exigir la obligación de pago a la responsable solidaria, por cuanto la comunicación a la misma de inicio del procedimiento de responsabilidad tributaria se produjo el 2 de mayo de 2016.

Por otra parte, siguiendo la doctrina expuesta, no resulta posible admitir ningún efecto interruptivo de las actuaciones realizadas frente al obligado principal de «SL» antes de que se hubiera declarado la responsabilidad tributaria del recurrente, lo que acaeció mediante resolución de 9 de junio de 2016.

A la vista de lo expuesto, no procede dar respuesta a la cuestión, subsidiaria, relativa a si el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago frente a los responsables solidarios se interrumpe por la declaración de concurso del obligado principal, dado que (i) también transcurrieron 4 años entre el final del plazo voluntario de pago de la liquidación (7 de septiembre de 2009) y la declaración del concurso (13 de junio de 2014) (ii) sin que, además, las eventuales actuaciones seguidas contra el obligado principal pudieran haber interrumpido el plazo de prescripción porque, en todo caso, habrían sido realizadas con anterioridad a la propia declaración de responsabilidad tributaria solidaria (9 de junio de 2016).

Por tanto, dado que de la sentencia de instancia -pese a que su argumentación no coincide con la doctrina que se acaba de proclamar-, se infiere la prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios, el recurso de casación debe ser desestimado.

👉 ISD. 2ª SENTENCIA 1148/2023 [19.09.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7855/2021)

Ponente: JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: Roj: STS 3674/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3674]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/aecb08cedaf6fb28a0a8778d75e36f0d/20230929>

RESUMEN

Donación por ambos cónyuges de participaciones en empresa familiar. Requisito de la edad, interpretación del art.º 20.6 de la Ley del Impuesto sobre sucesiones y

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





donaciones. En los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por interpuesto por don «X» representado por procuradora de los tribunales, bajo dirección letrada, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda, Granada) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha 8 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 905/2018, en el que se impugna la Resolución de 30 de abril de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), Sala de Granada, que desestima la reclamación económico administrativa n.º NUM000 contra la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se han personado en este recurso como partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia y la JUNTA DE ANDALUCÍA representada y dirigida por la Letrada de sus servicios jurídicos.

→ Resolución recurrida en casación

En el recurso contencioso-administrativo núm. 905/2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda, Granada) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con fecha 8 de junio de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" FALLAMOS: Se desestima el recurso interpuesto por D. don «X», contra la Resolución de 30 de abril de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Sevilla, que se confirma por ser ajustada a Derecho.

Con imposición de las costas de esta instancia a la parte recurrente, costas que se limitan a la cantidad máxima de 300 euros a abonar a la Administración estatal, y otros 300 euros a la Administración autonómica".

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

"Discernir, en los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, cómo debe entenderse cumplido el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley 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»





Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, bien tomando como referencia el grupo familiar, con lo que, si se cumple el referido requisito en uno de los cónyuges, se entendería cumplido el presupuesto o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos de edad o incapacidad que exige el citado artículo 20.6, teniendo en cuenta, en este sentido, que por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 quedó anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impide desde entonces que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

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

Artículos 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en relación con el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...].

→ FALLO:

Primero. Establecer la doctrina indicada en el **Fundamento de Derecho Cuarto** de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar y desestimar el recurso de casación núm. 7855/2021, interpuesto por don Olegario, representado por la procuradora de los tribunales doña Sonia Escanilla Sevilla, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda, Granada) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha 8 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 905/2018, sentencia que ha de confirmarse por ser conforme con el orden jurídico.

Tercero. Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos del último fundamento [En cuanto a las costas, en virtud de lo previsto en los artículos 93 y 139 LJCA, disponemos que respecto de las de casación cada una de las partes abone las causadas a su instancia y la mitad de las comunes, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de ellas]

FUNDAMENTO DE DERECHO

CUARTO. Criterio de la Sala.

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





El precepto a interpretar posee el siguiente tenor:

"En los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes: [...]

Por su parte, la norma a la que aquélla efectúa el reenvío es el artículo 4. Ocho, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que dice así: [...]

La principal base argumental de la sentencia impugnada descansa sobre la sentencia de 18 de febrero de 2009, rec. cas. 4/2007, que estima la cuestión de ilegalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en relación con el art. 38 del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre, que se anula. Se trata en esta sentencia de varias cuestiones que consideramos de interés recordar.

La primera cuestión que trata delimita la naturaleza de la norma a examinar, la cual es una norma tributaria cuya interpretación debe hacerse conforme a las normas tributarias, no civiles, al menos, en un principio; advertencia que resulta oportuna y que ya había sido realizada por el propio Tribunal Supremo al abordar la interpretación del precepto que centra la atención de la Sala, así sentencia de 22 de noviembre de 2002, rec. cas. 2513/1997, que se remite a las STC 45/1989, de 20 de febrero, ó 146/1994, de 12 de mayo.

Se relaciona a continuación la distinta regulación y diferencias entre el art. 38, y los arts. 60.4 y en el 61.4, del reglamento.

Art. 38: "En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación."

Art. 60.4: "Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante."

Art. 61.4: "Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable al causante."

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





El Tribunal Supremo analiza dichos preceptos y concluye que: "En las hipótesis contempladas en los artículos 60.4 y 61.4 es evidente que si concurren donaciones procedentes de bienes gananciales, con donaciones de bienes "no gananciales" la acumulación sólo alcanza a la parte proporcional del valor del bien ganancial imputable al cónyuge (causante) o, alternativamente, al que resulte dos veces donante".

Lo que le ayuda a discernir entre las diferencias entre la regulación que se hace en el ámbito tributario y civil. Por lo que resulta "inaceptable que las donaciones de bienes gananciales tengan un tratamiento si son únicas y otro diferente, cuando deban ser acumuladas a otras que no son de bienes gananciales."

Diferentes regímenes previstos reglamentariamente que se hace preguntar a la Sala cuál debe prevalecer conforme al principio de legalidad representado por la Ley 29/1987, y realiza las siguientes reflexiones -añadimos negritas-:[...]

La lectura del artículo 20.6 antes transcrito, a la luz de esta jurisprudencia - recordemos que como se recoge en la sentencia al menos había dos sentencias precedentes, de 22 de junio y de 22 de noviembre de 2022, que se decantaba por la línea referida-, deja poco margen a otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal, esto es, estamos ante dos donaciones y cada una de ellas debe reunir los requisitos para aplicar la reducción prevista en el citado precepto.

Frente a esta, surge el criterio de la parte recurrente que aboga por una interpretación teleológica [...]

Ha de convenirse que los requisitos exigidos al donante, y en concreto el que nos ocupa, se solventaba en donaciones de bienes o derechos de la sociedad de gananciales, y más en concreto respecto de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando uno hubiera alcanzado la edad de 65 años, **por mor del citado art. 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, " en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación", pero anulado este, la tesis de la parte recurrente no tiene apoyo normativo alguno**, y es evidente que la interpretación realizada por la sentencia parcialmente transcrita, partiendo de que hay a efectos tributarios una donación por cada cónyuge, dicho requisito de la edad debe de concurrir en el donante de cada una de las donaciones, o lo que es lo mismo, en la donación de bienes comunes del matrimonio, ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años, en el caso de que sólo la haya alcanzado uno de los cónyuges, como es el caso, sólo cabe la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los

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





cónyuges que ha alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad, esto es, sólo cabe cuando se cumplan los requisitos que legalmente se exige.

Como una constante jurisprudencia reitera la legislación reguladora de la materia de la sucesión en la empresa familiar responde al deseo del legislador de la continuidad de la empresa familiar, para lo que ha dispuesto diversos incentivos fiscales, uno de los cuáles es la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los hijos del valor de las acciones o participaciones en la sociedad que desarrolle la sociedad familiar, **lo que conlleva que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no pierdan de vista la voluntad del legislador claramente manifestada en la normativa aplicable.**

Al efecto pueden citarse las sentencias de 10 de enero de 2022, rec. cas. 1563/2020, en la que se dijo que -añadimos negritas- [...]

La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala: [...]

Criterio que está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero que se sigue reiterando en otras más próximas. Así en sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, se dijo en referencia al art. 20.2.c), que [...].

Ahora bien, una cosa es transitar hacia una interpretación favorable de la norma, y otra bien distinta es de forma voluntarista desconocer la norma, siendo evidente que en lo que ahora interesa, el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, entre los que se encuentran, que se trate de bienes o derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, que no otro alcance posee la remisión que se hace en el art. 20.6 a la normativa de este impuesto, y un requisito de edad, que es evidente que en la donación, que se hace de madre a hijos, no se cumple.

Cabe responder a la cuestión de interés casacional objetivo en el sentido de que en los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el presente 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. 1ª SENTENCIA 1114/2023 [12.09.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3720/2029)

Ponente: DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 3639/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3639]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1490c8ce306e449ea0a8778d75e36f0d/20230929>

RESUMEN

En las circunstancias del presente caso, es nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, precedida de la extensión de un acta en disconformidad en la que tampoco se valoraron sus alegaciones ni los documentos aportados, al resultar absolutamente ineficaces cada uno de estos trámites, concebidos como una garantía real del contribuyente, y cuya efectividad debe preservar la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración. En tales circunstancias, debe presumirse la existencia de una indefensión material, incumbiendo acreditar a la Administración, en consecuencia, que la misma no se produjo.

→ Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por «F,S.A.» representado la procuradora de los Tribunales, bajo dirección letrada, contra la sentencia dictada el 25 de febrero de 2019 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 176/2015. 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 25 de febrero de 2019, que desestimó el recurso núm. 176/2015, interpuesto por la representación procesal de «F,S.A.» contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó la reclamación 5085/2012, interpuesta por aquella entidad contra el acuerdo 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»





liquidación de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, de 20 de julio de 2012, acta de disconformidad núm. 72106606, Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2006.

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

2.1. Precisar si la omisión de los trámites previstos en el artículo 195 RGAT, en particular, el no haberse efectuado una comprobación directa sobre una de las sociedades dependiente del grupo fiscal que al final ha sido objeto de regularización y sobre la que no se ha extendido la correspondiente diligencia de consolidación Modelo A04, es un vicio de nulidad absoluta o una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal.

2.2. Determinar, interpretando el artículo 63.2 LPAC(hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3y103 de la CE, así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta.

2.3. Aclarar qué efectos tiene sobre el acuerdo de liquidación el hecho de que en el mismo día se dicte un acuerdo por el que se ordena completar el expediente en relación con algún concepto tributario que es excluido o desagregado de la regularización en el mencionado acuerdo de liquidación.

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

3.1. Los artículos 98.3.g), 188.4, 190.4 y 195, apartados 2 y 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de 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»





actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

3.2. Los artículos 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, vigente al tiempo de los hechos del litigio, en relación con los principios de buena fe (artículo 3.1, párrafo 2º, de la misma Ley) y de buena administración, así como los de proporcionalidad y de respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, que han de orientar la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

→ FALLO

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

2.- Estimar el recurso de casación 3720/2019 interpuesto por la representación procesal de sociedad «F,S.A.», contra la sentencia dictada el 25 de febrero de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, interpuesto por la representación procesal de «F,S.A.» contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 5085/2012, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2012 de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

NOVENO.- **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, daremos respuesta a la segunda de las cuestiones de interés casacional, explicitadas en la parte dispositiva del auto de Admisión, declarando lo siguiente:

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no 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 las circunstancias del presente caso, es nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, precedida de la extensión de un acta en disconformidad en la que tampoco se valoraron sus alegaciones ni los documentos aportados, al resultar absolutamente ineficaces cada uno de estos trámites, concebidos como una garantía real del contribuyente, y cuya efectividad debe preservar la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración.

En tales circunstancias, debe presumirse la existencia de una indefensión material, incumbiendo acreditar a la Administración, en consecuencia, que la misma no se produjo.

La sentencia impugnada resulta contraria a esa doctrina y, en consecuencia, debe ser casada y anulada.

Asimismo, conforme a todo lo anteriormente expuesto, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 176/2015, interpuesto por la representación procesal de «F,S.A.» contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 8 de enero de 2015 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 5085/2012, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2012 de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.

👉 ITP-AJD. 2ª SENTENCIA 1175/2023 [22.09.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.203/2022)

Ponente: RAFAEL TOLEDANO CANTERO

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 4098/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4098]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6f9324d0b5b5a1d2a0a8778d75e36f0d/20231020>

RESUMEN

Interrupción del plazo de prescripción por actuaciones tributarias del art. 68.1.c) LGT. La calificación jurídica de exención tributaria o no sujeción al tributo efectuada por el obligado tributario al presentar la autoliquidación tributaria, no priva a la misma de los efectos interruptivos de la prescripción conforme a lo dispuesto en el

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





art. 68.1.c) LGT.

→ **Interposición del recurso de casación**

Recurso promovido por la Junta de Andalucía, representada y asistida por letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia dictada el 29 de octubre de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sección de Refuerzo, con sede en Sevilla, en el recurso 287/2019. Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y la mercantil S.A.U. representada por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada.

→ **Resolución recurrida en casación**

Sentencia dictada el 29 de octubre de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sección de Refuerzo, con sede en Sevilla, desestimatoria del recurso núm. 287/2019 deducido frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"], de 13 de julio de 2018, que, a su vez, estimó la reclamación económico-administrativa formulada por la mercantil, S.A.U. contra la liquidación practicada por la Gerencia Provincial en Cádiz de la Agencia Tributaria Andaluza, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

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

Reforzar, completar o matizar la jurisprudencia de esta Sala en lo concerniente a la determinación de si el artículo 68.1.c) LGT debe ser interpretado en el sentido de que la presentación de la autoliquidación interrumpe la prescripción, cualquiera que sea el contenido y resultado de la misma, incluyendo el supuesto en el que se hace constar la no sujeción con importe a ingresar de cero euros; o, por el contrario, porque precisamente de una autoliquidación con cuota cero a ingresar se infiere la no sujeción de la adjudicación judicial al gravamen cedido y, en consecuencia, la negativa del declarante a asumir su pago, no se compadece con la naturaleza de actuación fehaciente del obligado tributario con trascendencia interruptiva de la prescripción.

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

Artículo 68.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y la jurisprudencia que lo interpreta, en particular, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1996 (casación en interés de ley 4315/1994: ECLI.ES.TS.1996:5441). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse 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»





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. 203/2022, interpuesto por la Junta de Andalucía, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia dictada el 29 de octubre de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, Sección de Refuerzo, desestimatoria del recurso núm. 287/2019 deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"], de 13 de julio de 2018, que, a su vez, estimó la reclamación económico-administrativa formulada por la mercantil, S.A.U. contra la liquidación practicada por la Gerencia Provincial en Cádiz de la Agencia Tributaria Andaluza, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales"]. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 2.- Ordenar la retroacción de las actuaciones para que la Sala de instancia, con nuevo señalamiento, resuelva sobre el resto de las cuestiones planteadas.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

FUNDAMENTO DE DERECHO

SEXTO.- Fijación de la doctrina casacional y resolución de las pretensiones.

Así pues, debemos declarar como doctrina jurisprudencial que la calificación jurídica de exención tributaria o no sujeción al tributo efectuada por el obligado tributario al presentar la autoliquidación tributaria, no priva a la misma de los efectos interruptivos de la prescripción conforme a lo dispuesto en el art. 68.1.c) LGT.

En el caso litigioso, la declaración liquidación formulada se efectúa por el hecho imponible Actos Jurídicos Documentados, y reseña como fundamento de la no sujeción la de encontrarse sujeto a Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, la calificación jurídico-tributaria del acto de entrega de bien -transmisión del dominio-, y no del documento en que se formaliza. Con independencia de la corrección o no de esta calificación jurídica del declarante, cuestión que entramos a analizar, lo relevante es que se trata de una autoliquidación que se presenta ante la Administración autonómica que sería competente para comprobar y liquidar, en su caso, el hecho imponible TPO, al igual que el correspondiente a AJD por el que formalmente se presenta. Se trata, pues, de un acto del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación del tributo, que origina la actuación de comprobación y liquidación por TPO efectuada por la Administración y, conforme al art. 68.1.c) LGT, interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la

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





Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, conforme al art. 66.a) LGT.

Por consiguiente, la sentencia recurrida incurre en infracción por inaplicación del art. 68.1.c) LGT, y no cabe declarar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, al haber quedado interrumpido el plazo prescriptivo mediante la autoliquidación presentada el día 30 de mayo de 2016, dentro del plazo de cuatro años desde que se produjo el eventual devengo del hecho imponible TPO, pues el decreto de adjudicación se dictó el día 1 de octubre de 2012, el testimonio del mismo se expidió el día 7 de noviembre de 2012 y liquidación por ITP se notificó el día 1 de septiembre de 2017, antes del transcurso del plazo de cuatro años desde el día 30 de mayo de 2016 en que se presentó la autoliquidación tributaria por, S.A.U. En cuanto a la cuestión de la sujeción a ITP y el cumplimiento de las condiciones para la renuncia a la exención en IVA, no debe ser objeto de examen, tal y como solicita la parte recurrida, pues no lo fue en la instancia y requiere el examen del acervo probatorio, debiendo acordarse la retroacción de actuaciones para que se dicte sentencia sobre el resto de las cuestiones suscitadas.

→ SENTENCIAS (Reseñas)

★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. SENTENCIA 1145/2023 [18.09.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4237/2021).

Ponente: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3770/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3770]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0ef6e6e6ec57daa0a0a8778d75e36f0d/20231006>

RESUMEN

Pérdida de objeto del recurso. Al haber sido anulada por sentencias firmes la norma reglamentaria aplicada en el litigio, razones de seguridad jurídica determinan que el presente recurso de casación haya de ser desestimado por haber perdido su objeto, dada la improcedencia de revisar los preceptos de una disposición administrativa de carácter general, previamente anulados.

→ Interposición del recurso de casación

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





Recurso interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN, representada y asistida por Letrada de su Servicio Jurídico, contra la sentencia núm. 334/2021 pronunciada el 24 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Valladolid, en el recurso de apelación núm. 537/2020. Ha comparecido como parte recurrida procurador don Fernando Toribios Fuentes, en representación de don «X», quien actúa como representante legal de sus hijos don «X-1», y don «X-2»,

→ Resolución recurrida en casación

Sentencia dictada el 24 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, que estimó el recurso de apelación núm. 537/2020, promovido por la representación procesal de don «X», actuando en representación legal de sus hijos declarados discapaces, contra la sentencia núm. 124/2020 del Juzgado de lo Contencioso- administrativo número 1 de Valladolid, dictada el 6 de noviembre de 2020 en el procedimiento abreviado 77/2020, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución de 4 de marzo de 2020 del Gerente de Servicios Sociales de Castilla y León, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra las liquidaciones mensuales efectuadas por la Gerencia de Servicios Sociales de la Junta de Castilla y León, de las aportaciones de don «X-1», y don «X-2», , al copago de los servicios sociales que reciben de la administración autonómica, correspondientes a los meses de junio, julio y agosto de 2019, Y contra las propias liquidaciones mensuales efectuadas desde junio de 2019 por la Gerencia Territorial de Servicios Sociales, de las aportaciones de don «X-1», y don «X-2»-

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

"FALLO: Por todo lo expuesto, esta Sala ha decidido:

PRIMERO.- Estimar el recurso de apelación interpuesto por D. Feliciano, actuando en representación legal de sus hijos declarados discapaces, contra la sentencia nº 124/20 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Valladolid, de fecha 6 de noviembre de 2020, dictada en el procedimiento abreviado nº 77/20, que se revoca.

SEGUNDO.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia contra la resolución del Gerente de Servicios Sociales de 4 de marzo de 2020, en cuanto confirma las liquidaciones giradas correspondientes a los meses de junio, julio y agosto de 2019, anulando tanto la resolución como esas liquidaciones.

TERCERO.- Declarar nula de pleno derecho la modificación operada en los art. 3.1 y 2 y 8.1 del Decreto 70/2011, de 22 de diciembre, por el Decreto 18/2019, de 23 de mayo, por el que se establecen los precios públicos por servicios prestados por la

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





Administración de la Comunidad de Castilla y León en el ámbito de los servicios sociales, en los extremos consignados, esto es, por supresión del adjetivo "personal" en el número 1º del artículo 3 y por el añadido al final del primer párrafo del apartado 3.2º de ese precepto referido a "o a favor de otras personas por su causa" y en el art. 8.1. la referencia "o a favor de otras personas por su causa".

CUARTO.- No imponer las costas en ninguna de las dos instancias.

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

[...] que se determine si, la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción a la Autonomía Personal y Atención a las Personas en situación de dependencia y los Acuerdos del Consejo Territorial del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, permiten a las comunidades autónomas regular que, la asignación económica por hijo a cargo y su complemento de ayuda de tercera persona sean considerados como parte de la capacidad económica de la persona con discapacidad que es su causante, en caso de que su perceptor sea la persona que ejerce la patria potestad o la tutela o, por el contrario, de conformidad con aquellas disposiciones, la prestación por hijo a cargo de la que es titular y beneficiario el que ejerza dicha patria potestad o tutela no puede computarse como renta puesto que no es él el titular de la prestación, aunque sea destinatario de la misma.

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

Artículos 8, 14.7 y 33 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia; 39 y 149.1.1 de la Constitución, en relación con la modificación operada en los artículos 3.1 y 2 y artículo 8.1 del Decreto 70/2011, de 22 de diciembre, por el Decreto 18/2019, de 23 de mayo, por el que se establecen los precios públicos por servicios prestados por la Administración de la Comunidad de Castilla en el ámbito de los servicios sociales, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiera el debate finalmente trabado en el recurso (art. 90.4 LJCA).

FALLO

Primero. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la LETRADA DE LACOMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEON, contra la sentencia núm. 334/2021 pronunciada el 24 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Valladolid, en el recurso de apelación núm. 537/2020.

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

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





FUNDEF
(1980-2023)

FUNDACIÓN para la
Promoción de los
Estudios Financieros

28/03/2023

Mesa redonda

LA DOCTRINA CIENTÍFICA
(Actualidad tributaria)

Sesión [presencial] celebrada el
28 de marzo de 2023

Plan de actuación, 2023

Hacer clic en la imagen para visualizar el documento

IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (SEPTIEMBRE, 2023)

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



I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

❖ Fiscalidad Directa

➔ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

👉 **IRPF - Asunto C-15/22. Sala Quinta. ST. 7.09.2023**

«Procedimiento prejudicial - Cooperación al desarrollo - Fiscalidad directa - Impuesto sobre la renta - Exención concedida a los trabajadores adscritos a proyectos de ayuda al desarrollo financiados con recursos presupuestarios nacionales - Diferencia de trato de los trabajadores adscritos a un proyecto financiado por el Fondo Europeo de Desarrollo - Artículo 63 TFUE, apartado 1 - Libre circulación de capitales - Artículo 4 TUE, apartado 3 - Obligación de cooperación leal - Ayuda a la Unión Europea en el cumplimiento de su misión - Artículos 208 TFUE y 210 TFUE - Cooperación al desarrollo - Obligación de promover las políticas de cooperación al desarrollo - Invocabilidad»

➔ Marco jurídico

Normativa aplicable a los 7.º y 9.º FED (Fondos Europeos de Desarrollo)

Cuarto Convenio ACP-CEE

Derecho alemán.

➔ Objeto del asunto: La petición de decisión prejudicial

- Tiene por objeto la interpretación de los artículos 45 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE, así como del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE.

- Se ha presentado en el contexto de un litigio entre 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.





persona física y el Finanzamt G (Oficina Tributaria G, Alemania), en relación con la negativa de esta última a eximir del impuesto sobre la renta los salarios que esa persona, sujeta por obligación personal a dicho impuesto en Alemania, percibió por una actividad ejercida en el extranjero, financiada por los 7.º y 9.º Fondos Europeos de Desarrollo (FED), a pesar de que la normativa fiscal nacional establece que tal renta está exenta cuando, en esencia, la actividad se financia mediante recursos presupuestarios nacionales.

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. Del 12 de abril de 2009 al 31 de octubre de 2012, la demandante en el litigio principal fue empleada como jefa de proyecto por cuenta ajena en una sociedad de ayuda al desarrollo con domicilio social en Alemania. Trabajaba en el marco de un contrato de trabajo cuya duración era igual a la de un proyecto de cooperación al desarrollo que se realizaba en África, al que fue adscrita. Este proyecto estaba financiado por los 7.º y 9.º FED. No obstante, durante ese período, mantuvo su residencia y su centro de intereses en Alemania, donde, por consiguiente, estaba sujeta al impuesto sobre la renta por obligación personal.

La Oficina Tributaria Z (Alemania) estimó una solicitud del empleador de la demandante en el litigio principal dirigida a obtener la exención del salario de esta última con arreglo a la ATE y, en consecuencia, expidió un certificado de exención. Por consiguiente, dicho empleador no practicó la retención ni el ingreso a cuenta en la Administración tributaria del impuesto sobre la renta de trabajo. Los salarios de la demandante tampoco fueron grabados en un país tercero.

2. A raíz de una inspección fiscal de la sociedad que empleaba a la demandante en el litigio principal, la autoridad tributaria competente comprobó que el proyecto de cooperación al desarrollo controvertido no había sido financiado por el Gobierno federal ni por la Sociedad Alemana para la Cooperación Internacional (Alemania), sino por los 7.º y 9.º FED. En consecuencia, se solicitó a la Oficina Tributaria G que sometiera al impuesto sobre la renta los salarios de la demandante.

Mediante resolución de 13 de febrero de 2014, la Oficina Tributaria G fijó el importe del impuesto adeudado por la demandante en el litigio principal correspondiente a los ejercicios de 2011 y 2012. Tras una reclamación infructuosa contra esa resolución, la referida demandante interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania, que lo desestimó por infundado mediante sentencia de 22 de marzo de 2018. A continuación, dicha demandante interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, a saber, el Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania). A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera que, sobre la base del Derecho nacional, el recurso de casación carece de fundamento. En cambio, la ATE y la correspondiente práctica fiscal podrían ser contrarias al principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, y a la obligación de los Estados miembros 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.





coordinar sus políticas de desarrollo en virtud de los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, interpretados conjuntamente.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Deben interpretarse el artículo 4 [TUE], apartado 3, y el artículo 208 [TFUE] en relación con el artículo 210 [TFUE] en el sentido de que se oponen a la práctica administrativa de un Estado miembro que no reconoce ninguna exención tributaria en los casos en que un proyecto de cooperación para el desarrollo sea financiado por [dos de los FED], mientras que, en ciertas condiciones, queda exento de tributación el salario percibido por un trabajador en el marco de una relación laboral por una actividad dentro de los programas oficiales alemanes de ayuda al desarrollo relativos a la cooperación técnica o financiera, siempre que estén financiados al menos en un 75 % por algún ministerio con competencias en cooperación para el desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

«Las disposiciones del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica fiscal nacional que deniega la exención del impuesto sobre la renta por el salario percibido por un trabajador adscrito a una actividad relacionada con la ayuda pública al desarrollo si esa actividad está financiada por un Fondo Europeo de Desarrollo, mientras que dicha exención se concede si tal actividad está financiada al menos en un 75 % por un ministerio responsable de la cooperación al desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado miembro de que se trate»

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALES (PARTICULARES)

[Planteada cuestión de inadmisibilidad, la misma fue rechazada por el Tribunal]

I. Preliminar: si bien, en el enunciado de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente menciona únicamente las disposiciones del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, procede señalar que, en su petición de decisión prejudicial, ese órgano jurisdiccional hace referencia también a las libertades de circulación. Pues bien, al preguntárseles acerca de este particular en la vista, la demandante en el litigio principal y la Comisión **alegaron que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal está comprendida, entre otros, en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales**, establecida en el artículo 63 TFUE, apartado 1, mientras que el Gobierno alemán sostuvo que esas libertades no son de aplicación en una situación como la controvertida en el litigio principal.

En estas circunstancias, es preciso examinar, de entrada, si el artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica fiscal

* 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.





como la controvertida en el litigio principal.

A) Como se desprende de la nomenclatura de los movimientos de capitales que figura en el anexo I de la Directiva 88/361, que conserva el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de movimientos de capitales (sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 31), el ámbito de aplicación material de esta libertad abarca las operaciones relativas a los haberes o a los compromisos expresados en la moneda nacional o en las divisas extranjeras, entre ellas, las de préstamo y donación de cantidades de dinero. [Ap.41]

Dado que, entre las ayudas que pueden ser concedidas por el 7.º o por el 9.º FED, figuran, en particular, tanto ayudas no reembolsables como préstamos, resulta obligado señalar que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal puede, en principio, afectar a la libre circulación de capitales [Ap. 42]. Dicho esto, del tenor del artículo 63 TFUE, apartado 1, se desprende que, para ser aplicable, la libre circulación de capitales requiere un movimiento entre Estados miembros o entre un Estado miembro y un país tercero. [Ap.43]

B) Procede recordar que, ciertamente, el Tribunal de Justicia declaró, **en el apartado 38** de la sentencia de 2 de marzo de 1994, Parlamento/Consejo (C-316/91, EU:C:1994:76), que los gastos necesarios para las ayudas financieras previstos en el artículo 231 del Cuarto Convenio ACP-CEE y en el artículo 1 del Protocolo financiero anexo a este Convenio son asumidos directamente por los Estados. [Ap.44]. No obstante, **en ese mismo apartado**, el Tribunal de Justicia estableció una distinción entre la asunción de esos gastos por parte de los Estados miembros y la distribución de las ayudas en que se materializa tal asunción, puesto que subrayó que esta última operación no era efectuada por dichos Estados, sino por el 7.º FED.

Además, el Tribunal de Justicia señaló, **en el apartado 29 de esa sentencia**, que, dado que el Cuarto Convenio ACP-CEE había sido celebrado a la vez por la Comunidad Económica Europea y por los Estados miembros, estos eran, salvo excepciones expresamente previstas, conjuntamente responsables frente a los Estados ACP del cumplimiento de cualquier obligación que resulte de los compromisos contraídos, incluidos los relativos a las ayudas financieras. Por consiguiente, como se desprende de los apartados 30 a 32 de dicha sentencia, si bien el Cuarto Convenio ACP-CEE utiliza la expresión «ayudas financieras de la Comunidad», esta debe entenderse, en el contexto del citado Convenio, en el sentido de que se refiere a la Comunidad Económica Europea y a sus Estados miembros considerados conjuntamente. [Ap.45]

El Tribunal de Justicia dedujo de ello, en los apartados 33 a 37 de la misma sentencia, que las ayudas distribuidas por el 7.º FED perseguían cumplir la obligación de asistencia financiera, mencionada en el artículo 231 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.





Cuarto Convenio ACP-CEE, la cual incumbía a la Comunidad y a los Estados miembros, considerados conjuntamente, pero que estos últimos habían optado voluntariamente por hacerse cargo ellos solos de dicha asistencia, razón por la que habían creado el 7.º FED. [Ap.46]

C) Procede considerar que, si bien los gastos necesarios para las ayudas financieras y, de un modo más general, la dotación de capital del 7.º FED son asumidos directamente por los Estados miembros, la distribución de estas ayudas por dicho fondo debe considerarse, por su parte, efectuada no por esos Estados miembros, sino por una entidad que fue creada mediante un acuerdo intergubernamental y con el fin de asumir, en lugar de la Unión y de los Estados miembros, obligaciones que estos contrajeron colectivamente con ocasión de la ratificación de un acuerdo internacional mixto. [Ap.47]

Así pues, debe señalarse que el movimiento de capitales que implica la distribución, mediante el 7.º FED, de ayudas financieras constituye un movimiento de capitales que no se produce entre Estados miembros o entre un Estado miembro y un país tercero, sino entre esa entidad y, normalmente, un país tercero y, por lo tanto, no está comprendido en el ámbito de la libre circulación de capitales. [Ap.48]. 49. Lo mismo sucede con la distribución de ayudas financieras mediante el 9.º FED, ya que las disposiciones del Acuerdo de Cotonú y del Acuerdo interno relativo a la financiación y la administración de la ayuda comunitaria con arreglo al Acuerdo de Cotonú son, en este punto, análogas a las disposiciones antes citadas. [Ap.49]

Por lo demás, aunque la práctica fiscal controvertida estuviera comprendida en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, cuando los efectos restrictivos que una medida nacional puede producir sean demasiado aleatorios e indirectos, no puede considerarse que tales efectos puedan constituir un obstáculo a una de las libertades de circulación (véase, por analogía, la sentencia de 27 de octubre de 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual, C-411/21, EU:C:2022:836, apartado 29). Pues bien, una práctica fiscal, como la controvertida en el litigio principal, no puede afectar de manera cierta y directa a la financiación concedida mediante el 7.º o mediante el 9.º FED. [Ap.50]

«Habida cuenta de lo anterior, resulta obligado señalar que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal **no está comprendida en la libre circulación de capitales a la que se refiere el artículo 63 TFUE, apartado 1**».

II. Principio de cooperación leal.

→ A) Como se ha declarado, en esencia, en el apartado 46 de la presente sentencia, los 7.º y 9.º FED no son órganos de la Unión. Pues bien, aunque el **artículo 4 TUE, apartado 3, consagra un principio de cooperación leal**, no es menos cierto que este artículo, incluso interpretado en relación con los artículos

* 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.





208 TFUE y 210 TFUE, **tiene un ámbito de aplicación limitado al cumplimiento por parte de la Unión y de los Estados miembros de las misiones derivadas de los Tratados.** [Ap.52]. No obstante, es preciso recordar que los Estados miembros crearon los 7.º y 9.º FED para ejecutar las obligaciones de asistencia financiera que contrajeron colectivamente con la Unión en el marco del Cuarto Convenio ACP-CEE y del Acuerdo de Cotonú. [Ap.53]

Dado que las disposiciones de los Tratados se imponen a los Estados miembros, estos no pueden eximirse de su obligación de respetar su **deber de cooperación leal** a efectos, en particular, del cumplimiento por parte de la Unión de sus misiones, entre las que figuran, en virtud del artículo 3 TUE, el pleno respeto del Derecho internacional y, por tanto, de los compromisos que contrajo colectivamente con los Estados miembros al ratificar acuerdos internacionales mixtos, así como, con arreglo al artículo 21 TUE, el desarrollo sostenible en los planos económico, social y medioambiental de los países en desarrollo. [Ap.54]

Así pues, debe considerarse que las relaciones entre los Estados miembros, por una parte, y los 7.º y 9.º FED, por otra, se rigen por los mismos principios que habrían prevalecido si los Estados miembros no hubieran optado por crear estos FED para ejecutar las obligaciones financieras que contrajeron colectivamente con la Unión con motivo de la ratificación del Cuarto Convenio ACP-CEE y del Acuerdo de Cotonú, entre ellos, **el principio de cooperación leal**, enunciado en el artículo 4 TUE, apartado 3, interpretado, en su caso, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE. [Ap.54]

Además, **este deber de cooperación leal es de aplicación general** y no depende del carácter exclusivo o no de la competencia de la Unión de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2010, Comisión/Suecia, C-246/07, EU:C:2010:203, apartado 71) ni, por tanto, a fortiori, de la circunstancia de que esa competencia corresponda a un ámbito de competencias paralelas, como es el caso, de conformidad con el artículo 4 TFUE, apartado 4, de la cooperación al desarrollo, materia en la que el ejercicio de la competencia de la Unión no impide a los Estados miembros ejercer la suya.

ATENCIÓN

Es preciso recordar que solo las disposiciones, incluidas las previstas en los Tratados, que imponen obligaciones precisas e incondicionales y no requieren, para su aplicación, ninguna intervención posterior de las autoridades de la Unión o nacionales, pueden ser invocadas por los particulares (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de noviembre de 1992, Hansa Fleisch Ernst Mundt, C-156/91, EU:C:1992:423, apartado 13, y de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C-537/16, EU:C:2018:193, apartado 65). [Ap.56]

→ B) Pues bien:

* 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.





✓ 1º **Por lo que respecta al principio de cooperación leal**, enunciado en el artículo 4 TUE, apartado 3, **dicho principio conlleva**, como se desprende del tenor de esta disposición, **dos obligaciones positivas** a cargo de los Estados miembros, [consistentes, por una parte, a) en respetar, facilitar y asistir a la Unión en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados, como se ha recordado en el apartado 54 de la presente sentencia, y, b) por otra parte, en adoptar todas las medidas necesarias para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones] **así como una obligación negativa**, a saber, abstenerse de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión. [Ap.57]

i) **Por lo que se refiere a la primera de las obligaciones positivas**, si bien obliga a los Estados miembros a respetar las estrategias y acciones adoptadas por la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2010, Comisión/Suecia, C-246/07, EU:C:2010:203, apartados 75 y 76) y, como tal, puede exigir, cuando una normativa nacional supedita la aplicación de una ventaja jurídica o fiscal al requisito de que su concesión sea oportuna por motivos económicos, que el Estado miembro de que se trate considere que se cumple tal requisito cuando la aplicación de esa ventaja vaya en el sentido de los intereses económicos de la Unión que dichas estrategias y acciones pretenden promover o defender, **no es menos cierto que tal obligación es demasiado imprecisa para poder generar derechos en favor de los particulares** (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de enero de 1986, Hurd, 44/84, EU:C:1986:2, apartados 47 a 49). [Ap.58]

ii) **Por lo que respecta a la segunda de dichas obligaciones positivas** y a tenor de la cual los Estados miembros deben adoptar todas las medidas necesarias para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones, del propio tenor del artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo segundo se desprende que esta obligación no confiere, por sí sola, derechos subjetivos, sino que solo existe en combinación con una obligación particular que recae sobre los Estados miembros en virtud de los Tratados o de un acto de las instituciones de la Unión, como la relativa a las normas de competencia. [Ap.59]

✓ 2.º Contrariamente a la situación existente en el asunto que dio lugar a la sentencia de 16 de diciembre de 2004, My (C-293/03, EU:C:2004:821), apartados 35, 41, 42, 45 y 47, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia **no se desprende que, en el presente asunto, exista a cargo del Estado miembro en cuestión una obligación que pueda interpretarse como relacionada con el principio de cooperación leal y que tenga por efecto crear derechos subjetivos en favor de los particulares**. En efecto, las obligaciones establecidas

* 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 los artículos 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, son en sí mismas demasiado generales para poder crear tales derechos. [Ap.60]

Es cierto que estas disposiciones, que persiguen los objetivos generales de la acción exterior de la Unión mencionados en el artículo 21 TUE, como el fomento del desarrollo sostenible en los planos económico, social y medioambiental de los países en desarrollo [véase, en este sentido, la sentencia de 2 de septiembre de 2021, Comisión/Consejo (Acuerdo con Armenia), C-180/20, EU:C:2021:658, apartado 49], establecen que los Estados miembros y la Unión deben cooperar y consultarse con el fin de garantizar que sus respectivas políticas de ayuda al desarrollo se complementen y refuercen mutuamente. No obstante, **las modalidades precisas de tal cooperación dependen de un conjunto de parámetros que corresponde establecer exclusivamente a los Estados miembros y a la Unión.**

En consecuencia, si bien los Estados miembros o la Unión pueden invocar las citadas obligaciones, tales disposiciones, en cambio, a falta de concreción más precisa de las obligaciones que establecen, **no pueden ser invocadas por los particulares contra un Estado miembro o la Unión** (véase, por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Air Transport Association of America y otros, C-366/10, EU:C:2011:864, apartados 75 a 78) [Ap.61]. En el presente asunto, la decisión por la que la Comisión, actuando en nombre del FED, concede una ayuda financiera no puede constituir una concreción de dichas disposiciones que permita a los particulares oponerse a la práctica fiscal controvertida en el litigio principal, en la medida en que, por una parte, el destinatario de este tipo de decisión es el organismo de ayuda al desarrollo y no sus empleados y, por otra parte, esa decisión **no establece una obligación a cargo del Estado miembro en cuestión de no gravar los rendimientos de los trabajadores adscritos al proyecto de ayuda al desarrollo de tal manera subvencionado.** [Ap.62]

iii. Por lo que respecta a la obligación negativa establecida en el artículo 4 TUE, apartado 3, es preciso señalar que, para definirla, los autores del Tratado optaron por recurrir a términos que denotaran cierta gravedad, a saber, **«poner en peligro» la consecución de los objetivos de la Unión**, elección que refleja la voluntad deliberada de esos autores de limitar el ámbito de aplicación de esta obligación a situaciones de especial gravedad. Pues bien, **no cabe considerar que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal ponga en peligro la consecución de los objetivos de la Unión, pues no se impide a los FED ni tampoco se les disuade de financiar acciones de ayuda al desarrollo.**

III. Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial que:

« Las disposiciones del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica fiscal nacional que deniega la exención del impuesto

* 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.





sobre la renta por el salario percibido por un trabajador adscrito a una actividad relacionada con la ayuda pública al desarrollo si esa actividad está financiada por un FED, mientras que dicha exención se concede si tal actividad está financiada al menos en un 75 % por un ministerio responsable de la cooperación al desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado miembro de que se trate»

❖ Fiscalidad indirecta

➔ Impuesto sobre el Valor Añadido

👉 IVA - **Asunto C-453/2022. Sala Octava. ST.07.09.2023**

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Principio de neutralidad del IVA - Principio de efectividad - Tipo de IVA demasiado elevado en una factura de compra - Devolución de la cantidad recaudada en exceso - Acción directa contra la Administración - Incidencia del riesgo de una doble devolución del mismo IVA»

→ Derecho de la Unión – Derecho alemán

→ Objeto del asunto: la petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de efectividad.

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el demandante en el litigio principal, el Sr. Michael Schütte, y la Oficina Tributaria de Brilon, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») en relación con el derecho a obtener, por razones de equidad, la exención del IVA reclamado a posteriori por la Administración tributaria alemana e intereses sobre el importe de dicho impuesto.

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. El demandante en el litigio principal es agricultor y silvicultor. Durante los años 2011 a 2013 compró madera a diferentes proveedores y posteriormente la revendió y la entregó a sus clientes como madera para leña. Si bien el tipo de IVA que figuraba en las facturas de sus proveedores era el tipo normal del 19 %, el que constaba en las facturas emitidas por el demandante en el litigio principal a sus clientes era el tipo reducido del 7 %.

Los proveedores realizaron las correspondientes declaraciones del IVA y abonaron el impuesto al tipo del 19 % a la Administración tributaria alemana. En cambio, el demandante en el litigio principal declaró las ventas que había efectuado

* 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 al tipo del 7 % y dedujo el IVA soportado relativo a las compras al tipo del 19 %. El demandante abonó a la Administración tributaria alemana la deuda tributaria resultante.

El Tribunal de lo Tributario de Münster (Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente, precisa que en ningún momento han existido indicios de insolvencia inminente del demandante en el litigio principal ni sospechas de que mediara fraude por su parte. Sin embargo, con motivo de una inspección tributaria, la Oficina Tributaria llegó a la conclusión de que las operaciones del demandante en el litigio principal por las que este repercutía el impuesto no deberían haber estado sujetas al tipo reducido de IVA, sino al normal.

A raíz de dicha inspección tributaria, se incoó un procedimiento judicial ante el Tribunal de lo Tributario de Münster). Al término de ese procedimiento judicial, el **referido órgano jurisdiccional concluyó**, en una sentencia de 2 de julio de 2019, devenida entretanto firme, **que las operaciones del demandante en el litigio principal por las que este repercutía el IVA estaban efectivamente sujetas al tipo reducido de IVA**. No obstante, declaró que las compras efectuadas por el demandante en el litigio principal también estaban sujetas al tipo reducido del 7 %. En consecuencia, la deducción del IVA soportado por el demandante en el litigio principal se redujo en la cuantía correspondiente. A efectos de la ejecución de dicha sentencia, **la Oficina Tributaria reclamó, mediante resoluciones de 30 de septiembre de 2019, los importes del IVA adeudados correspondientes a los años 2011 a 2013**, más intereses. Posteriormente, **el demandante en el litigio principal se dirigió a sus proveedores solicitándoles la rectificación de las facturas emitidas a su nombre y el reembolso de la diferencia**.

2. Todos los proveedores opusieron al demandante en el litigio principal la excepción de prescripción prevista por el Derecho civil alemán. En consecuencia, las facturas de que se trata no se rectificaron y el demandante en el litigio principal no obtuvo de sus proveedores los reembolsos reclamados. En tales circunstancias, el demandante en el litigio principal dirigió a la Oficina Tributaria, mediante escrito de 24 de octubre de 2019, una solicitud para obtener, **por razones de equidad**, la exención del IVA reclamado *a posteriori* y los intereses correspondientes a ese importe de IVA, con arreglo a los artículos 163 y 227 de la AO. La Oficina Tributaria desestimó la referida solicitud mediante resoluciones de 3 y de 16 de diciembre de 2019, basándose en que el propio demandante en el litigio principal era responsable de la situación. Los recursos en vía administrativa interpuestos por este contra dichas resoluciones desestimatorias fueron asimismo considerados infundados mediante resolución dictada el 24 de julio de 2020.

3. El demandante en el litigio principal impugnó ante el órgano jurisdiccional remitente la desestimación de su solicitud de exención del IVA reclamado *a*

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





posteriori. **Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas** en cuanto a la interpretación de la Directiva del IVA en lo que respecta a la aplicación del principio de neutralidad fiscal y del principio de efectividad a los derechos de devolución. **Sus dudas también se deben al hecho de que los proveedores pueden rectificar las facturas sin límite temporal**, de modo que podrían hacerlo con posterioridad a la obtención por el adquirente de la devolución de la Administración tributaria alemana. Si esos proveedores solicitaran a continuación a la referida Administración la devolución de la cantidad pagada en exceso, esta se vería expuesta al riesgo de tener que devolver el mismo IVA dos veces sin poder dirigirse necesariamente contra el adquirente de los bienes objeto de dichas facturas.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Exigen las disposiciones de la Directiva [del IVA], en particular el principio de neutralidad fiscal y el principio de efectividad, en circunstancias como las del procedimiento principal, que se reconozca al demandante una acción directa frente a la Administración tributaria para el reembolso del IVA pagado en exceso a sus proveedores, más intereses, aunque aún exista la posibilidad de que los proveedores reclamen a la Administración tributaria en virtud de una rectificación posterior de las facturas y esta, en ese momento, (posiblemente) ya no pueda exigir el reembolso al demandante, de manera que existe el riesgo de que la Administración tributaria deba devolver dos veces el mismo IVA?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas. A falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración tributaria en un plazo razonable, el perjuicio sufrido como consecuencia de la imposibilidad 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.





disponer del importe equivalente a este IVA indebidamente recaudado debe compensarse mediante el pago de intereses de demora»

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL (PARTICULARES)

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA, el principio de neutralidad del IVA y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas.

I. Preliminar

Con carácter preliminar, procede señalar que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA **garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas**, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartados 30 y 31 y jurisprudencia citada).

El principio de neutralidad del IVA constituye, a este respecto, un principio fundamental del sistema común del IVA. En este contexto, la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que, según reiterada jurisprudencia, tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la soportó efectivamente (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartados 24 y 25 y jurisprudencia citada). [**Ap.20**]

II. Solicitudes de devolución. Respeto de los principios de equivalencia y efectividad.

A falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos,

* 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.





corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 37, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 50). **[Ap.21]**

A) Habida cuenta de que, en principio, corresponde igualmente a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, el **Tribunal de Justicia ha admitido que un sistema en el cual, de un lado, el proveedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución** y, de otro lado, **el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso respeta los principios de neutralidad del IVA y de efectividad**. Un sistema de esta índole permite al adquirente que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartados 38 y 39, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 51). **[Ap.22]**

No obstante, **si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del proveedor, el principio de efectividad puede exigir que el adquirente del bien pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias**. Por consiguiente, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al adquirente recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 53). **[Ap.23]**

B) Si se demuestra, mediante datos objetivos, que el derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado se invoca de forma fraudulenta o abusiva, **ese derecho debe denegarse** (sentencias de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 38, y de 13 de octubre de 2022, HUMDA C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 28 y jurisprudencia citada). En cambio, habida cuenta del lugar que ocupa el principio de neutralidad en el sistema común del IVA, una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado e indebidamente abonado **parece desproporcionada cuando no se hayan demostrado fraude alguno ni perjuicios a la Hacienda**

* 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.





Pública del Estado, incluso aunque se haya constatado la negligencia del sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 70, y de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 37). [Ap.24]

A la luz de la jurisprudencia citada en los apartados 19 a 24 de la presente sentencia, una normativa nacional o una práctica nacional que conduce a denegar al adquirente de bienes la devolución del IVA soportado que le ha sido indebidamente facturado y que ha pagado en exceso a sus proveedores **no solo resulta contraria al principio de neutralidad del IVA y al principio de efectividad, sino también desproporcionada** cuando le resulte imposible solicitar a dichos proveedores la devolución por la mera prescripción que estos invocan frente a él, a pesar de que no se le pueda reprochar fraude, abuso o una negligencia constatada. [Ap.25] En estas circunstancias, si es imposible o excesivamente difícil para el adquirente obtener de los proveedores la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado, dicho adquirente, en caso de no haber incurrido en fraude, abuso o negligencia constatada, está facultado para dirigir su solicitud de devolución directamente contra la Administración tributaria. [Ap.26] **Ni la sentencia de 13 de enero de 2022**, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2), ni la inexistencia de insolvencia de los proveedores ni tampoco el riesgo de doble devolución mencionados por el órgano jurisdiccional remitente pueden desvirtuar esta apreciación. [Ap.27]

C) En relación con esta última sentencia [más arriba citada: 13 de enero de 2022, Zipvit), procede señalar:

1. **En primer término**, que, contrariamente al supuesto que ha dado lugar al litigio principal, la reclamación del demandante en el asunto que dio lugar a la citada sentencia se refería a prestaciones que habían sido consideradas, erróneamente, exentas del IVA. Pues bien, en ese asunto, por una parte, el proveedor no había intentado recuperar de su cliente el IVA omitido indebidamente y, por otra parte, la Administración tributaria no había emitido ninguna liquidación complementaria contra el proveedor. Estas circunstancias llevaron al Tribunal de Justicia a declarar que un sujeto pasivo no puede pretender deducir un importe de IVA cuando no le ha sido facturado y no lo ha repercutido en el consumidor final (sentencia de 13 de enero de 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, apartado 31). [Ap.28]

2. **En segundo término**, no es controvertido, por lo que respecta a la cuestión de si la inexistencia de insolvencia de los proveedores puede afectar al derecho a la devolución del IVA a la luz de la jurisprudencia mencionada en el apartado 23 de la presente sentencia, que el uso sistemático de la locución adverbial «en particular» en esa jurisprudencia pone de manifiesto que la hipótesis de la insolvencia de los proveedores solo es una de las

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





circunstancias en las que puede resultar imposible o excesivamente difícil obtener la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado (sentencias de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41; de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 53; de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, apartados 42 y 48, y de 13 de octubre de 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 22). [**Ap.29**]

3. **En tercer término**, en cuanto al riesgo de doble devolución por el hecho de que los proveedores podrían rectificar las facturas inicialmente dirigidas al adquirente en una fecha posterior a la obtención por este de la devolución de la Administración tributaria y solicitar a continuación de dicha Administración la devolución de la cantidad pagada en exceso, procede señalar que, en principio, tal riesgo queda excluido en circunstancias como las del litigio principal. [**Ap.30**]

En efecto, como se ha indicado en el apartado 24 de la presente sentencia, el derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado debe denegarse si se demuestra que este derecho se invoca de manera fraudulenta o abusiva. [**Ap.31**]. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el ámbito del IVA, la constatación de la existencia de una práctica abusiva exige la concurrencia de dos requisitos:

- Por un lado, las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional que la transpone, tienen como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

- Por otro lado, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (sentencias de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75, y de 15 de septiembre de 2022, *HA. EN.*, C-227/21, EU:C:2022:687, apartado 35). [**Ap.32**]

D) En el caso de autos, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, resulta que:

- por una parte, el adquirente pagó a los proveedores las cuotas de IVA que figuran en las facturas y que,
- por otra parte, estos proveedores abonaron esas cuotas de IVA a la Administración tributaria.

Por lo tanto, si los referidos proveedores regularizaran esas facturas y presentaran solicitudes de devolución de la cantidad pagada en exceso a dicha Administración después de que esta hubiera efectuado la devolución a favor del adquirente de los

* 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.





bienes facturados, aun cuando, en un primer momento, esos mismos proveedores hubieran opuesto la prescripción al adquirente y hubieran demostrado así claramente su falta de interés en regularizar la situación, tales solicitudes no podrían tener otro objetivo que el de **obtener una ventaja fiscal contraria al principio de neutralidad fiscal**. En consecuencia, **tal práctica sería abusiva** en el sentido de la jurisprudencia antes citada y no podría dar lugar a una devolución a favor de los referidos proveedores, lo que excluye el riesgo de doble devolución. [Ap.33]

E) **Por lo que respecta, finalmente, a los intereses**, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, **cuando un Estado miembro ha percibido un impuesto infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución** no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con tal impuesto, lo que incluye, asimismo, **las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado** (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 205, y de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 32). [Ap.34]

En el caso de autos, solo la ejecución de la sentencia del órgano jurisdiccional remitente de 2 de julio de 2019, que redujo la deducción del impuesto soportado del 19 % al 7 %, podría suponer para el demandante en el litigio principal una carga económica correspondiente a la diferencia entre el tipo normal del IVA y el tipo reducido de este. [Ap.35]. De este modo, en el supuesto de que el demandante en el litigio principal ya hubiera pagado efectivamente a la Administración tributaria el importe correspondiente a la reducción de su deducción inicial, soportaría un perjuicio económico, ya que no puede disponer de tal importe. De ello se deduce que, a falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración en un plazo razonable, dicho perjuicio, en la medida en que resulta de una infracción por parte del Estado miembro del Derecho de la Unión conforme al apartado 25 de la presente sentencia, debería compensarse mediante el pago de intereses de demora. [Ap.36]

III. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que,

«la Directiva del IVA, el principio de neutralidad del IVA y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las

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





que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas. A falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración tributaria en un plazo razonable, el perjuicio sufrido como consecuencia de la imposibilidad de disponer del importe equivalente a este IVA indebidamente recaudado debe compensarse mediante el pago de intereses de demora»

II) SENTENCIAS (Reseña)

❖ Fiscalidad directa

➔ Ayudas de Estado - Impuesto sobre Sociedades

👉 Asunto T-1215, T-158/15 Y T-258/15. Tribunal General. Sala Octava. ST.27.09.2023

«Ayudas de Estado - Régimen de ayudas ejecutado por España - Deducciones del impuesto sobre sociedades que permiten a las sociedades con domicilio fiscal en España amortizar el fondo de comercio derivado de adquisiciones indirectas en sociedades no residentes a través de adquisiciones directas en sociedades *holding* no residentes -Decisión por la que se declara el régimen de ayudas ilegal e incompatible con el mercado interior y se ordena la recuperación de las ayudas abonadas - Decisión 2011/5/CE -Decisión 2011/282/UE -Ámbito de aplicación - Retirada de un acto -Seguridad jurídica -Confianza legítima»

➔ **Decisión**

- 1) Acumular los asuntos T-12/15, T-158/15 y T-258/15 a los efectos de la sentencia.
- 2) Anular la Decisión (UE) 2015/314 de la Comisión, de 15 de octubre de 2014, relativa a la ayuda estatal SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) ejecutada por España — Régimen relativo a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras.
- 3) La Comisión Europea cargará con las costas.

❖ Fiscalidad indirecta

➔ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

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





👉 IVA. Asunto C-461/21. Sala Tercera. ST.07.09.2023

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2006/112/CE - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Exenciones - Operaciones de transporte por carretera directamente relacionadas con la importación de bienes - Régimen de prueba - Artículos 56 TFUE y 57 TFUE - Libre prestación de servicios - Recaudación del IVA efectuada por un no residente - Tributación de la contraprestación abonada en concepto de impuesto sobre la renta de no residentes - Retención a cuenta a cargo de residente»

→ **Objeto del asunto:** la petición prejudicial tiene por objeto la interpretación, por una parte, del artículo 144 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, de esa Directiva y, por otra parte, de los artículos 56 TFUE y 57 TFUE.

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Cartrans Preda SRL (en lo sucesivo, «Cartrans») y la Dirección General Regional de Hacienda de Ploiești - Administración Provincial de Hacienda de Prahova, Rumanía; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con la obligación impuesta a Cartrans de pagar, por una parte, un importe adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a servicios de transporte de bienes destinados a ser importados en Rumanía y, por otra parte, un impuesto retenido a cuenta sobre las rentas abonadas por Cartrans a una sociedad no residente que contrata servicios de recuperación del IVA en el extranjero.

→ **Derecho internacional - Derecho de la Unión - Derecho rumano**

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. Cartrans, una sociedad establecida en Rumanía, que presta servicios de transporte de mercancías por carretera, fue objeto, entre el 18 de noviembre de 2019 y el 7 de febrero de 2020, de una inspección fiscal a raíz de la cual la autoridad tributaria practicó, el 10 de febrero de 2020, una liquidación en la que le imputaba un IVA adicional por importe de 1 529 leus rumanos (RON) (aproximadamente 311 euros), correspondiente a una factura emitida el 23 de marzo de 2016 relativa a servicios de transporte por carretera que prestó a otra sociedad. El transporte se refería a un trayecto realizado entre el puerto de Róterdam (Países Bajos), lugar en que los bienes transportados entraron en la Unión, y Cluj-Napoca (Rumanía) (en lo sucesivo, «servicios de transporte controvertidos»). Mediante la misma liquidación, la autoridad tributaria reclamó un importe que ascendía a 79.478 RON (aproximadamente 16.170 euros), en concepto de impuesto sobre la renta de no residentes, por las cantidades abonadas por

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





Cartrans a FDE Holding A/S, sociedad danesa no residente, como contraprestación por los servicios que esta última le había prestado entre 2012 y 2018.

1.1. Por lo que respecta, en primer lugar, al IVA adicional, la autoridad tributaria constató que Cartrans no había presentado documentos que acreditasen que los servicios de transporte controvertidos estaban directamente relacionados con la importación de los bienes en cuestión y que el valor de los servicios estaba incluido en la base imponible de los bienes importados. Por lo tanto, consideró que la exención del IVA de la que se habían beneficiado esos servicios no estaba justificada.

1.2. Por lo que respecta, en segundo lugar, al impuesto sobre la renta de no residentes, la autoridad tributaria consideró que las cantidades abonadas por Cartrans a FDE Holding, en ejecución de un contrato celebrado el 3 de noviembre de 2005 que tenía por objeto la recuperación frente a Estados miembros de la Unión del IVA correspondiente al combustible comprado por Cartrans, constituían «comisiones», en el sentido del Derecho rumano. Consideró que la demandante adeudaba, por esas cantidades abonadas a un no residente, un impuesto sobre la renta retenido a cuenta y que el tipo de ese impuesto ascendía al 4 % de las comisiones abonadas, de conformidad con lo estipulado en el Convenio para Evitar la Doble Imposición.

2. Cartrans interpuso un recurso ante el Tribunal de Distrito de Prahova (Rumanía), órgano jurisdiccional remitente, por el que se solicitaba la anulación de la liquidación de 10 de febrero de 2020.

2.1. Por una parte, por lo que respecta al IVA adicional, Cartrans alega que la autoridad tributaria se equivocó al no concederle la exención del IVA por los servicios de transporte controvertidos. Indica que las autoridades aduaneras incluyeron obligatoriamente los gastos de transporte hasta el lugar de destino en el valor en aduana de las mercancías en el momento de su entrada en el territorio de la Unión y en la base imponible del IVA de los bienes importados, de conformidad con el artículo 86, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, ya que la carta de porte «Cargo Movement Requirement» (en lo sucesivo, «carta de porte CMR») y la declaración sumaria de tránsito, a la que se había asignado un número denominado «número de referencia del movimiento» (en lo sucesivo, «MRN»), mencionaban al destinatario, en Cluj-Napoca, de esas mercancías.

Cartrans sostiene, por consiguiente, que los servicios de transporte controvertidos que prestó en el caso de autos cumplen los requisitos para beneficiarse de la exención contemplada en el artículo 144 de la Directiva del IVA para las prestaciones de servicios que se refieran a la importación de bienes.

2.2. Por otra parte, Cartrans alega, por lo que respecta al impuesto sobre la renta de no residentes, retenido a cuenta, que la remuneración pagada a FDE Holding no constituye una comisión en el sentido del Derecho rumano, sino la contrapartida 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.





prestaciones de servicios que solo podía gravarse en Dinamarca, con arreglo al artículo 7, apartado 1, del Convenio para Evitar la Doble Imposición. Cartrans precisa, a este respecto, que FDE Holding presentó certificados fiscales que acreditaban que había pagado el impuesto en Dinamarca por las cantidades percibidas.

Cartrans observa, asimismo, que tales servicios de recuperación del IVA pagado en el extranjero solo crean la obligación, para el residente rumano, de pagar el impuesto sobre la renta retenido a cuenta cuando el contrato de prestación de servicios se celebra con un no residente y no cuando ese contrato se celebra con un residente. Así, según Cartrans, la normativa rumana, que somete una operación transfronteriza a un trato menos favorable que el aplicable a una operación con el mismo objeto realizada con un contratante residente, crea una diferencia de trato que constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 56 TFUE.

«1) Para conceder, en virtud de la [Directiva del IVA], una exención del IVA respecto de las operaciones y servicios de transporte que se refieran a la importación de bienes, ¿debe interpretarse el artículo 86, apartado 1, letra b), y apartado 2, de dicha Directiva en el sentido de que el registro de una operación de importación (por ejemplo, el tratamiento por la autoridad aduanera de la declaración sumaria de entrada mediante la asignación de un [MRN]) conlleva siempre la inclusión en la base imponible del valor en aduana del precio del transporte hasta el primer lugar de destino de los bienes en el Estado miembro de importación? La existencia de un MRN sobre el que no existe ningún indicio fundado de fraude, ¿demuestra implícitamente el hecho de que en la base imponible del valor en aduana han sido incluidos todos los gastos previstos en el artículo 86, apartado 1, letras a) y b), [de dicha Directiva]?

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) Para conceder, en virtud de la [Directiva del IVA], una exención del IVA respecto de las operaciones y servicios de transporte que se refieran a la importación de bienes, ¿debe interpretarse el artículo 86, apartado 1, letra b), y apartado 2, de dicha Directiva en el sentido de que el registro de una operación de importación (por ejemplo, el tratamiento por la autoridad aduanera de la declaración sumaria de entrada mediante la asignación de un [MRN]) conlleva siempre la inclusión en la base imponible del valor en aduana del precio del transporte hasta el primer lugar de destino de los bienes en el Estado miembro de importación? La existencia de un MRN sobre el que no existe ningún indicio fundado de fraude, ¿demuestra implícitamente el hecho de que en la base imponible del valor en aduana han sido incluidos todos los gastos previstos en el artículo 86, apartado 1, letras a) y b), [de dicha Directiva]?

2) ¿Se oponen el artículo 144 y el artículo 86, apartado 1, letra b), y apartado 2, 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.





la [Directiva del IVA] a una práctica tributaria del Estado miembro consistente en denegar la exención del IVA respecto a los servicios de transporte que se refieran a la importación de bienes dentro de la [Unión] por no haber aportado la prueba estrictamente formal de la inclusión del precio del transporte en el valor en aduana, aunque, por una parte, se presenten otros documentos de acompañamiento relevantes para la importación -la declaración sumaria y la carta de porte CMR visada en el destino- y, por otra parte, no exista ningún indicio que permita poner en duda la autenticidad o la fiabilidad de la declaración sumaria y de la carta de porte CMR?

3) A la luz de lo dispuesto en el artículo 57 TFUE, la recuperación del IVA y de los impuestos especiales de las administraciones tributarias de varios Estados miembros, ¿constituye una prestación de servicios intracomunitarios o la actividad de un agente comisionista general que ejerce de intermediario en una operación comercial?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 56 TFUE en el sentido de que existe una restricción a la libre circulación de servicios cuando el destinatario de un servicio prestado por un proveedor establecido en otro Estado miembro está obligado, en virtud de la legislación del Estado miembro en que el destinatario tiene su domicilio, a practicar la retención sobre la remuneración adeudada por la prestación de dicho servicio, mientras que tal obligación no existe si el mismo servicio se contrata con un prestador establecido en el mismo Estado miembro que el destinatario de los servicios?

5) ¿Constituye el tratamiento fiscal del Estado donde reside el pagador de la renta un elemento que hace menos atractiva y dificulta la libre prestación de los servicios por el hecho de que, para evitar la aplicación de una retención a cuenta del impuesto del 4 %, el residente deberá limitarse a contratar, a efectos de recuperación del IVA y de los impuestos especiales, con entidades también residentes, y no con otras entidades establecidas en otros Estados miembros?

6) El hecho de que a la renta obtenida por el no residente se le aplique un impuesto del 4 % (o, en su caso, del 16 %) del valor bruto, mientras que el impuesto de sociedades aplicado al prestador de servicios residente en el mismo Estado miembro (en la medida en la que obtiene beneficios) es del 16 % del valor neto, ¿también puede considerarse una vulneración del artículo 56 TFUE, puesto que constituye otro elemento que hace menos atractiva y dificulta la libre prestación por los no residentes de los servicios de que se trata?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, y el artículo 144 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, para acogerse a la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA)

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





contemplada para los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes, cuando el transporte de una mercancía importada en la Unión Europea es efectuado por un sujeto pasivo entre el Estado miembro en cuyo territorio se sitúa el lugar de introducción de ese bien en la Unión y un lugar de destino situado en otro Estado miembro, el registro de la operación de importación no conlleva, por sí mismo y sistemáticamente, la inclusión de los gastos de ese transporte en la base imponible del IVA de la mercancía importada.

2) El artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, y el artículo 144 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica tributaria de un Estado miembro consistente en denegar automáticamente la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes debido a que el deudor no ha presentado los documentos específicos prescritos por la normativa nacional, mientras que sí ha presentado otros documentos, cuya autenticidad y fiabilidad están fuera de toda duda, que pueden demostrar que se cumplen los requisitos a los que esas disposiciones supeditan el derecho a la exención del IVA.

3) Los artículos 56 TFUE y 57 TFUE deben interpretarse en el sentido de que, por una parte, constituye una prestación de servicios, en el sentido de estos artículos, una prestación consistente en recuperar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los impuestos especiales de las administraciones financieras de varios Estados miembros y, por otra parte, la aplicación de una retención a cuenta sobre las rentas percibidas por una prestación de servicios realizada por un prestador no residente, mientras que una prestación equivalente realizada por un prestador de servicios residente no estaría sujeta a tal retención, constituye una restricción a la libre prestación de servicios. Esta restricción puede estar justificada por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto, en la medida en que sea adecuada para alcanzar ese objetivo y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

4) El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, por regla general, los prestadores de servicios no residentes tributan por las rentas percibidas como retribución por los servicios prestados, sin que se les conceda la posibilidad de deducir los gastos profesionales directamente relacionados con esas actividades, mientras que sí se les reconoce tal posibilidad a los prestadores de servicios residentes, a menos que la restricción a la libre prestación de servicios que implica esa normativa responda a un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE y se justifique por razones imperiosas de interés general.

* 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.



**→ Impuestos Especiales (IES)****👉 IES. 1º Asunto C-323/22. Sala Décima. ST.07.09.2023**

«Procedimiento prejudicial - Libre circulación de mercancías - Impuestos especiales - Directiva 92/12/CEE - Artículo 6, apartado 1, letra a) - Devengo de los impuestos especiales - Salida irregular del régimen suspensivo - Hecho ilícito imputable exclusivamente a un tercero - Falsificación del documento administrativo de acompañamiento - Artículo 14, apartado 1 - Franquicia por las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo - Caso fortuito o de fuerza mayor - Responsabilidad del depositario autorizado»

→ Derecho de la Unión – Derecho italiano

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO 2004, L 359 p. 30) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre KRI SpA, entidad sucesora de SI.LO.NE.— Sistema logístico nord-est Srl, y la Agencia de Aduanas y Monopolios (Italia) en relación con la recaudación de los impuestos especiales adeudados por esta sociedad por haber infringido supuestamente el régimen suspensivo de la circulación de hidrocarburos

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. La sociedad italiana “X” ejercía una actividad de almacenamiento y transporte de productos petrolíferos. Fue objeto de una operación de fusión por absorción llevada a cabo por SH, que pasó a ser K”. Entre el 22 de agosto de 2005 y el 30 de junio de 2006, “X”, en su condición de depositario autorizado, efectuó, desde su depósito fiscal situado en Italia, 196 envíos de hidrocarburos (gasóleo y gasolina) en régimen suspensivo de impuestos especiales, con destino a “y” sociedad establecida en Eslovenia, facultada para recibir tales productos en calidad de operador registrado. El importe de los impuestos especiales correspondiente a dichos envíos ascendía a 2.816 426,10 euros.

A efectos de la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales, “X” expidió, para cada envío, un documento administrativo de acompañamiento (en lo sucesivo, «DAA») en cuatro ejemplares. El ejemplar n.º 1 estaba destinado al expedidor, el ejemplar n.º 2 debía acompañar a las mercancías y ser conservado por el destinatario, el ejemplar n.º 3 debía acompañar a las mercancías y ser devuelto por el destinatario al expedidor con la certificación de recepción de las mercancías, y el ejemplar n.º 4 debía acompañar a las mercancías y ser remitido por el destinatario a la autoridad fiscal competente del lugar de destino. El operador

* 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.





esloveno devolvió a "X" el ejemplar n.º 3 de los DAA de cada uno de estos envíos, con una certificación de recepción de las mercancías y lo que parecía un visado de la autoridad aduanera eslovena.

2. El 10 de julio de 2008, a raíz de una solicitud de información dirigida por las autoridades aduaneras italianas a las autoridades aduaneras eslovenas en el marco de un procedimiento de asistencia administrativa en materia fiscal, estas últimas constataron que las declaraciones que figuraban al dorso del ejemplar n.º 3 de los DAA eran falsas por lo que respecta a 161 de esos envíos, ya que solo 35 de ellos habían sido efectivamente introducidos en el territorio esloveno.

Sobre la base de las falsificaciones constatadas, las autoridades aduaneras italianas consideraron que no se había demostrado que los productos correspondientes hubieran sido puestos a consumo fuera del territorio italiano. Por lo tanto, consideraron que las ultimaciones del régimen efectuadas por "X" con respecto a los 161 envíos implicados eran irregulares. Al no haber podido determinar el lugar en el que los productos correspondientes se habían puesto a consumo de forma irregular, dichas autoridades también consideraron que estas irregularidades se habían cometido en el territorio italiano. En estas circunstancias, decidieron que correspondía al Estado italiano percibir los impuestos especiales devengados por los productos en cuestión.

3. El 13 de octubre de 2008, se inició un procedimiento penal contra los representantes legales de "X" por falsificación de documentos aduaneros de transporte. La autoridad judicial territorialmente competente decidió archivar este procedimiento, pues no fue posible acreditar la participación de los representantes legales de esa sociedad en las maniobras dirigidas a eludir los impuestos especiales, ya que las falsificaciones documentales fueron atribuidas exclusivamente a la conducta ilícita de un tercero. El 15 de julio de 2009, la Agencia de Aduanas y Monopolios emitió una liquidación tributaria a "X" para la recaudación de los impuestos especiales sobre los productos petrolíferos objeto de los 161 envíos que adolecían de irregularidades, por un importe total de 2 668 179 euros.

"X" interpuso un recurso contra esta liquidación ante la Comisión Tributaria Provincial de Udine (Italia) en el que invocó el artículo 4 del Decreto Legislativo n.º 504/1995, que establece una franquicia del impuesto en caso de pérdida o destrucción de productos por caso fortuito o fuerza mayor. Dicho órgano jurisdiccional estimó el recurso de "X" mediante sentencia de 19 de enero de 2011. Seguidamente, la Agencia de Aduanas y Monopolios interpuso recurso de apelación contra la referida sentencia ante la Comisión Tributaria Regional de Friul-Venecia Julia (Italia). Mediante sentencia de 6 de julio de 2012, esta modificó la referida sentencia y estimó el recurso de apelación de la Agencia de Aduanas y Monopolios.

* 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.





4. El órgano jurisdiccional de apelación señaló que el artículo 4 del Decreto legislativo n.º 504/1995 establecía la franquicia del impuesto únicamente en caso de pérdida o destrucción de los productos sujetos a impuestos especiales y no en el supuesto, como el de autos, de una sustracción o salida irregular del régimen suspensivo. Consecuentemente, consideró que "X" estaba obligada a pagar los impuestos especiales a los que estaban sujetos los productos en cuestión debido a su salida irregular del régimen suspensivo, con arreglo a la normativa nacional relativa a la sustracción o a la salida irregular del régimen suspensivo.

Dicho órgano jurisdiccional adoptó, en esencia, la posición de la Agencia de Aduanas y Monopolios en relación con la responsabilidad de "X" por el pago de los impuestos, señalando que, por lo que respecta a la puesta en circulación irregular de productos petrolíferos, en régimen suspensivo, el depositario era necesariamente responsable del pago de los impuestos especiales eludidos y que la conducta ilícita de un tercero no tenía incidencia sobre la extinción de tal obligación, al ser objetiva la responsabilidad del depositario.

SH Italia interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante Tribunal Supremo de Casación (Italia), que es el órgano jurisdiccional remitente, en el que alegaba, por el contrario, que debía aplicarse en este caso la legislación nacional relativa a la franquicia del impuesto. A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y de su propia jurisprudencia, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto al alcance del artículo 14 de la Directiva 92/12 y, en particular, en lo que se refiere al ámbito de aplicación de los conceptos de «caso fortuito» y de «fuerza mayor» en el supuesto del hecho ilícito de un tercero que pueda generar una confianza legítima en el propio depositario autorizado, sin culpa por parte de este último.

→ CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 14, [apartado 1], primera frase, de la [Directiva 92/12], en el sentido de que, en caso de salida irregular de un producto sujeto a impuestos especiales, la responsabilidad del depositario garante del pago del impuesto es objetiva, sin posibilidad alguna de eximirse de la obligación del pago de los importes de las sanciones correspondientes, incluso cuando dicha salida derive de un hecho ilícito imputable exclusivamente a un tercero; o puede interpretarse en el sentido de que la franquicia del impuesto y de las sanciones correspondientes ha de reconocerse —como caso fortuito o de fuerza mayor— al depositario garante que no solo es totalmente ajeno al acto ilícito del tercero, sino que también alberga una confianza legítima y sin culpa en la regularidad de la circulación del producto en régimen suspensivo?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

« El artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia,

* 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.





circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que la franquicia del impuesto que establece no se aplica al depositario, responsable del pago del impuesto, en caso de salida del régimen suspensivo debida a un hecho ilícito, aun cuando el depositario sea totalmente ajeno a ese hecho ilícito, imputable exclusivamente a un tercero, y albergue una confianza legítima en que el producto circula de forma regular en régimen suspensivo...»

👉 IES-IMPUESTO MATRICULACIÓN. 2º **Asunto C-508/22. Sala Octava. ST.28.09.2023.**

«Procedimiento prejudicial - «Procedimiento prejudicial - Tributos internos - Artículo 110 TFUE - Devolución de un impuesto recaudado por un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión - Impuesto que grava la primera matriculación de un vehículo automóvil - Incorporación del impuesto al valor de mercado del vehículo por el que se ha pagado ese impuesto - Transmisión del derecho a la devolución a un adquirente posterior de dicho vehículo»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 110 TFUE.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre KL y PO, como herederos de AX, y la (Administración Provincial de Hacienda de Braşov (Rumanía); en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la devolución de un impuesto, recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión en el momento de la primera matriculación de un vehículo, a un adquirente posterior de dicho vehículo.

→ **Derecho de la Unión – Derecho rumano**

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. El 3 de marzo de 2008, SC-Z adquirió, mediante un contrato de arrendamiento financiero, un turismo de la marca Toyota fabricado en el año 2007. Para poder proceder a la primera matriculación de dicho vehículo en Rumanía, la sociedad de arrendamiento financiero, BCR Leasing IFN SA, había abonado a las autoridades rumanas un impuesto especial sobre turismos y automóviles (en lo sucesivo, «impuesto especial de matriculación»), incrementado con el impuesto sobre el valor añadido, por importe de 6.378,23 leus rumanos (RON) (aproximadamente 1.298 euros). La sociedad de arrendamiento financiero recuperó dicha cantidad de SC-Z.

2. La propiedad del vehículo fue transmitida el 12 de noviembre de 2012 a SC-X Y, posteriormente, el 16 de mayo de 2016, a AX que, el 28 de agosto de 2018, solicitó ante la Administración tributaria la devolución del impuesto especial de matriculación abonado por el vehículo de que se trata al amparo del artículo 1, apartado 1, del Decreto-ley n.º 52/2017. La Administración tributaria denegó dicha solicitud mediante resolución de 5 de marzo de 2019, alegando que no había sido

* 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.





presentada por la misma persona que había abonado el impuesto. AX presentó una reclamación contra dicha resolución, que fue desestimada mediante resolución de 29 de julio de 2019.

AX presentó una demanda ante el Tribunal de Distrito de Braşov (Rumanía) solicitando que se anularan ambas resoluciones y se condenara a la Administración tributaria a devolver el impuesto especial de matriculación y a abonar los intereses correspondientes. Mediante sentencia de 23 de diciembre de 2020, el mencionado órgano jurisdiccional desestimó la demanda por considerar que, con arreglo a la legislación nacional aplicable, el derecho a la devolución solo asiste a la persona que ha abonado el impuesto especial de matriculación en el momento de la primera matriculación del vehículo de que se trate y no a los adquirentes posteriores de dicho vehículo. AX interpuso recurso de casación contra dicha sentencia el Tribunal Superior de Braşov (Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente.

3. Mediante sentencia de 5 de abril de 2022, dicho órgano jurisdiccional [remitente] desestimó el referido recurso por considerar que AX no había demostrado que el derecho a la devolución le hubiera sido transmitido junto con la propiedad del vehículo de que se trata. Asimismo, consideró que la transmisión de ese crédito fiscal no podía haber tenido lugar de pleno derecho en el momento de la adquisición del referido vehículo. AX interpuso recurso de revisión contra dicha sentencia ante el mismo órgano jurisdiccional invocando, en particular, una interpretación errónea del artículo 110 TFUE y la violación del principio de efectividad.

4. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si un Estado miembro puede denegar la devolución de un impuesto, recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión en el momento de la primera matriculación de un vehículo, al adquirente posterior de dicho vehículo. Dicho órgano jurisdiccional señala que el Decreto-ley n.º 52/2017 se adoptó a raíz de varias sentencias del Tribunal de Justicia que declararon contrarios al Derecho de la Unión una serie de impuestos sobre los vehículos de motor, establecidos por Rumanía, entre los que se encontraba el impuesto especial de matriculación controvertido. No obstante, en virtud de su artículo 1, apartado 1, el derecho a la devolución de un impuesto que se considera contrario al Derecho de la Unión solo se reconoce al sujeto pasivo que lo ha abonado.

El mencionado órgano jurisdiccional señala que, desde que se establecieron los impuestos que gravan los vehículos automóviles a los que se refiere el Decreto-ley n.º 52/2017, los vehículos de que se trata fueron objeto de diversas transacciones y que, mediante la sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), el Tribunal de Justicia declaró que, una vez abonado, tal impuesto se incorporaba al valor de mercado del vehículo. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la limitación establecida en el artículo 1, apartado 1, del Decreto-ley n.º 52/2017 al derecho a la devolución de los

* 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.





impuestos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión es conforme con la obligación de los Estados miembros de devolver tales impuestos.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) ¿Puede interpretarse el Derecho de la [Unión] (artículo 110 TFUE) en el sentido de que el importe de un impuesto prohibido por el Derecho de la Unión se incorpora al valor del vehículo y [que el crédito correspondiente a dicho impuesto] puede transmitirse a los terceros adquirentes junto con el derecho de propiedad sobre dicho vehículo?

2) ¿Se opone la interpretación [del artículo] 110 TFUE a una normativa nacional, como la que figura en el artículo 1 del [Decreto-ley n.º 52/2017], según el cual la devolución de un impuesto prohibido por el Derecho de la Unión únicamente puede realizarse a favor del contribuyente que lo haya abonado y no de los adquirentes posteriores del vehículo para el cual se haya pagado dicho impuesto, cuando dicho impuesto no se haya devuelto al pagador?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que el importe de un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación puede incorporarse al valor de dichos vehículos de tal forma que se considere que el crédito de que se dispone frente al Estado debido a la recaudación ilegal de ese impuesto se transmite, en el momento de la venta de dichos vehículos, a los adquirentes posteriores de estos.

2) El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación solo puede devolverse al sujeto pasivo que pagó dicho impuesto, y no a un adquirente posterior del vehículo de que se trate, siempre que el adquirente que haya soportado efectivamente la carga de dicho impuesto pueda obtener, con arreglo a las normas de procedimiento nacionales, la devolución del referido impuesto del sujeto pasivo que lo hubiera pagado o, en su caso, de las autoridades fiscales, en particular, cuando la devolución por dicho sujeto pasivo resulte imposible o excesivamente difícil.

👉 IES. 3º Asunto **C-820/21. Sala Cuarta. ST.14.09.2023**

«Procedimiento prejudicial - Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 16 — Régimen de depósito fiscal — Requisitos para obtener la autorización para la apertura y la explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado

* 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.





— Incumplimiento de esos requisitos — Revocación definitiva de la autorización, acordada en concurrencia con la imposición de una sanción pecuniaria — Artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Principio non bis in idem — Proporcionalidad»

→ **Objeto del asunto:** la interpretación del principio de igualdad de trato y del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre VAD, un depositario autorizado, y el Director de la Agencia de Aduanas (Bulgaria) en relación con una resolución por la que este último revocó la autorización de explotación de un depósito fiscal, en el sentido de la Directiva 2008/118, debido a un incumplimiento grave del régimen de impuestos especiales, que también conllevó una sanción pecuniaria]

→ **Derecho de la Unión – Derecho búlgaro**

→ LITIGIO PRINCIPAL

VAD es una sociedad establecida en Bulgaria, titular de una autorización de explotación de un depósito fiscal que le permite producir, almacenar, recibir y enviar productos alcohólicos sujetos a impuestos especiales. Dicha sociedad fue objeto de una inspección fiscal en 2017. El 22 de diciembre de 2017, la Administración aduanera búlgara giró una liquidación complementaria por importe de 4.261,89 BGN (aproximadamente 2.180 euros), por el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 3 de mayo de 2017. Esta resolución no fue impugnada y adquirió firmeza el 5 de enero de 2018.

Además, respecto al período comprendido entre el 3 y el 10 de mayo de 2017, la Administración aduanera búlgara adoptó también un acta de infracción administrativa, cometida por dicha sociedad, por incumplimiento de la obligación de repercutir los impuestos especiales exigibles. El 24 de enero de 2018, la Administración aduanera búlgara impuso a VAD, por dicho motivo, una sanción pecuniaria igual al doble del importe de los impuestos especiales no repercutidos, con arreglo al artículo 112, apartado 1, de la ZADS, es decir, un importe de 248.978 BGN (aproximadamente 128.000 euros). Esta sanción fue confirmada en sentencia de 16 de enero de 2020, que devino firme. El 11 de febrero de 2020, como consecuencia de esa sentencia firme, el Director de la Agencia de Aduanas revocó la autorización de explotación del depósito fiscal que había sido concedida a VAD que interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía (Bulgaria) solicitando la anulación de esa resolución.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Cómo debe interpretarse el artículo 16, apartado 1, de la [Directiva

* 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.





2008/118], en la medida en que establece que la autorización para la apertura y la explotación de un depósito fiscal estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso? ¿Qué requisitos pueden considerarse, por su contenido, conformes con los objetivos de prevención del fraude o abuso?

2) ¿Cómo debe interpretarse la prohibición de discriminación a la que se hace referencia en el considerando 10 de la [Directiva 2008/118]?

3) ¿Cómo deben interpretarse las citadas disposiciones, y deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición nacional como la del artículo 53, apartado 1, punto 3, de la ZADS, en relación con el artículo 47, apartado 1, punto 5, de la misma Ley, considerando que dicha normativa establece la revocación obligatoria de la autorización para el futuro, sin plazo y sin limitación temporal, además de una sanción ya impuesta por los mismos hechos?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que, en caso de una infracción del régimen de impuestos especiales que la normativa nacional considere grave, establece la revocación de una autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos, siempre que dicha revocación, habida cuenta, en particular, de su carácter definitivo, no constituya una medida desproporcionada en relación con la gravedad de la infracción.

En el supuesto de que ambas sanciones tengan carácter penal, el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone a tal normativa nacional siempre que:

- la posibilidad de que concurren ambas sanciones esté prevista por la ley;
- la normativa nacional no permita perseguir y sancionar los mismos hechos por la misma infracción o para perseguir el mismo objetivo, sino que únicamente prevea la posibilidad de una acumulación de procedimientos y sanciones en virtud de normativas diferentes;
- dichos procedimientos y sanciones se refieran a objetivos complementarios que tengan por objeto, en su caso, aspectos diferentes del mismo comportamiento infractor de que se trate, y
- existan normas claras y precisas que permitan prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones, así como la coordinación entre las distintas autoridades, que ambos procedimientos se hayan tramitado de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo y que la

* 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.





sanción impuesta, en su caso, en el primer procedimiento en el plano cronológico se haya tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas.

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





FUNDEF
(1980-2023)

FUNDACIÓN para la
Promoción de los
Estudios Financieros

15/03/2023

Foro
DOCTRINA ADMINISTRATIVA
RESOLUCIONES del TEAC

"RESOLUCIÓN de 24 Nov. 2022,
Rec. 6459/2020"

"RESOLUCIÓN de 23 Mar. 2022,
Rec. 4377/2018"

Sesión: 15 de marzo de 2023



| [Descargar monografía completa en este enlace.](#) |

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

JULIO/AGOSTO, 2023

A) JULIO, 2023

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

1.0. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ LGT. 1^a Consulta Vinculante V-1908-23 (03.07.2023)

■ **El consultante expone:** se plantea si una indemnización por siniestro de tráfico es susceptible de ser embargada. En caso de ser embargable, ¿existe un límite aplicable a dichos embargos?

■ **El consultante pregunta:** Si las indemnizaciones por siniestro de tráfico son embargables y si en caso de serlo, si existe un límite a dichos embargos.

■ **Contestación:**

El artículo 169 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18), en adelante LGT, enumera los bienes embargables: [...]

En este sentido, la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de

Por lo tanto, en la medida en que la indemnización a que se refiere la consulta no puede subsumirse en ninguna de las categorías de los bienes y derechos inembargables mencionados, para que la indemnización pueda tener el carácter de inembargable lo habrá de disponer así una norma con rango legal.

Por otro lado, el artículo 82.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, (BOE de 2 de septiembre), en adelante RGR, determina que: [...]

Así, los apartados 1 y 2 del artículo 607 de la LEC señalan que: [...]

Conforme con lo anterior, los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC son aplicables únicamente a los ingresos en la medida en que estos tengan la consideración de sueldos, salarios y pensiones, si bien dichos conceptos no





son determinados por la normativa tributaria. De tal suerte que para su determinación en virtud del sistema de fuentes del artículo 7.2 de la LGT hay que remitirse a la normativa laboral.

En este sentido, los apartados 1 y 2 del artículo 26.1 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, (BOE de 24 de octubre), establecen respectivamente que: [...]

Por lo tanto, los límites de embargabilidad del artículo 82.1 del RGR en relación con el artículo 607.1 de la LEC se aplicarían exclusivamente a las percepciones que tuvieran la consideración de salario de acuerdo con lo preceptuado en los apartados 1 y 2 del artículo 26 del Estatuto de los Trabajadores.

La indemnización por lesiones, no tiene la consideración de salario y, en consecuencia, no se beneficiará de los límites de embargabilidad recogidos en el artículo 607 de la LEC.

Esta interpretación es conforme a la doctrina de este Centro Directivo manifestada en las consultas vinculantes con número de referencia V1730-10, de 27 de julio, V2803-11, de 28 de noviembre, V0765-19, de 9 de abril.

✓ **LGT. 2ª Consulta Vinculante V2290-23** (28.07.2023)

■ **El consultante solicita información:** sobre la obligatoriedad de declarar las monedas virtuales de su titularidad en el modelo 721.

■ **El consultante pregunta:** ¿Estaría obligado a presentar el modelo 721 (Obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero), en el caso de ser titular de monedas virtuales por un valor superior a 50.000 € a fecha 31/12/20, tanto si estas monedas virtuales están custodiadas en un cold wallet o en un hot wallet?

■ **Contestación:**

La declaración Informativa sobre bienes y derechos en el extranjero está regulada por la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, que establece que: [...]

Dicha obligación está desarrollada en el artículo 42 quater del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, relativo a la obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero.

El referido artículo 42 quater del RGAT, establece: [...]





El apartado 2 del artículo 42 quater transcrito, hace referencia a la definición de moneda virtual, 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 (BOE de 29 de abril).

Dicho artículo, establece: [...]

Con carácter previo, [...]

Asimismo, cabe señalar que el desarrollo reglamentario, concretado en el artículo 42 quater del RGAT, [...]

A la vista de lo anterior, la concurrencia de cualquier supuesto que dé lugar a la obligación de declarar, por ejemplo, la titularidad de las monedas virtuales en fecha 31 de diciembre de 2020 no daría lugar a la presentación de la declaración en el año 2021, por cuanto la normativa reguladora de la obligación no estaba en vigor.

Ahora bien, si concurriera la titularidad cualquier supuesto que dé lugar a la obligación de declarar, por ejemplo, la titularidad de las monedas virtuales, con posterioridad a la entrada en vigor de la norma, esto es, después de la entrada en vigor del artículo 42 quater del RGAT, habría que valorar si concurren los requisitos que obligan a la presentación de la declaración. A efectos prácticos, implica que solo habrá que evaluar si concurren los requisitos para la presentación de la declaración respecto del período 2023 a presentar entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2024.

Este criterio queda ratificado por la disposición transitoria primera.1 del Real Decreto 249/2023, de 4 de abril que señala que la primera declaración informativa acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero se presentará a partir del día 1 de enero de 2024 respecto de la información correspondiente al año inmediato anterior. A estos efectos, el consultante deberá atender a lo que se establezca en la orden ministerial que apruebe el correspondiente modelo de declaración.

En este sentido, el apartado 1 del arriba transcrito artículo 42 quater del RGAT establece que los obligados deberán presentar la declaración respecto a la totalidad de las monedas virtuales 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. situadas en el extranjero.

El apartado 2 del referido artículo 42 quater define lo que se entiende por situadas en el extranjero en los siguientes términos: [...]

A este respecto, 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 (BOE de 29), en adelante LIRPF, establece: [...]

A la vista de lo anterior, se puede afirmar que para que exista la obligación de declaración de las monedas virtuales situadas en el extranjero en lo que aquí interesa deben concurrir dos requisitos:

- Que dichas monedas virtuales sean custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.
- Que las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior no sean residentes en España o establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero.

En consecuencia, por lo que se refiere al primer requisito, si las monedas virtuales no son custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros o para mantener, almacenar y transferir monedas, no devendrán en la obligación de presentar la declaración informativa. Si, por el contrario, fueran custodiadas por dichas personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas se entraría a valorar el segundo requisito y el resto cuyo cumplimiento implican la obligación de presentación de la declaración.

En este sentido, por lo que se refiere al primer requisito, en relación con la cuestión concreta planteada por el consultante, debe señalarse que en el ecosistema de los criptoactivos existen distintos medios por los que las monedas virtuales o los medios de acceso a éstas, esto es, las claves criptográficas privadas, pueden ser custodiados. Con carácter general y sin ánimo de ser exhaustivos, se pueden distinguir los llamados "wallets" o monederos custodios y no custodios, en función de si la custodia y, por tanto, de alguna manera el control, de los criptoactivos o sus claves se mantiene por un tercero o por el propio usuario. Asimismo, se distinguen entre los llamados "hot wallets" y "cold wallets", según el monedero esté conectado a internet y las claves se mantengan custodiadas "online" o no. Según se observa en la práctica, y de nuevo en términos generales, podría decirse que los "cold wallets" funcionan como monederos no custodios.

Sobre los servicios de custodia, el considerando 83 del Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2023, relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) 1093/2010 y (UE) 1095/2010 y las Directivas 2013/36/UE y (UE) 2019/1937 (en adelante, Reglamento MiCA), expone: [...]

Y el artículo 3.1.17) del Reglamento MiCA define la custodia y administración de criptoactivos por cuenta de clientes como "la guarda o el control, por cuenta





de clientes, de criptoactivos o de los medios de acceso a esos criptoactivos, en su caso en forma de claves criptográficas privadas".

A los efectos que aquí interesan, el consultante sólo tendría que informar de las monedas virtuales situadas en el extranjero cuyas claves criptográficas privadas estén custodiadas por un tercero en los términos señalados en la disposición adicional decimoctava, letra d), de la LGT y en el artículo 42 quater del RGAT.

Por tanto, con independencia de si se trata de un "hot wallet" o de un "cold wallet", las monedas virtuales que se mantengan en monederos respecto de los cuales el consultante mantenga el control de las claves criptográficas privadas y, por consiguiente, no estén custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, de conformidad con la disposición adicional decimoctava, letra d), de la LGT y con el artículo 42 quater del RGAT, no se tendrían en cuenta en el cómputo de los saldos a los que se refieren los apartados 3.c) y 5.d) del artículo 42 quater y, en consecuencia, no se informaría sobre las mismas en el marco de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Por último, habrá que tener en cuenta lo señalado en el apartado 5.d). En consecuencia, si los saldos en su conjunto a los que se refiere el apartado 3.c), esto es, los saldos de cada tipo de moneda virtual a 31 de diciembre expresados en unidades de moneda virtual sujetos a la obligación de declaración y su valoración en euros conforme a los criterios de valoración expresados, superan los 50.000 euros, deberá procederse a informar sobre la totalidad de las monedas virtuales.

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

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V1975-23 (07.07.2023)

■ **El consultante expone:** que ha obtenida beca para la preparación de oposiciones, procedente de la Orden JUS/377/2022, de 27 de abril, por la que se establecen las bases reguladoras de la concesión de ayudas económicas para la preparación de oposiciones para el ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal, en el Cuerpo de Letrados de la Administración de Justicia y en el Cuerpo de Abogados del Estado.

■ **El consultante pregunta:** ¿Le resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 7 j) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

■ **Contestación:**

De acuerdo con la citada Orden JUS/377/2022, la misma "tiene por objeto establecer las bases reguladoras para la convocatoria de ayudas económicas





destinadas a contribuir a sufragar los gastos ocasionados por la preparación de pruebas selectivas de ingreso en las siguientes carreras y cuerpos: [...]

Los requisitos de las personas beneficiarias se establecen en el apartado Segundo de dicha Orden, entre ellos: reunir los requisitos exigidos en la última convocatoria de acceso a las Carreras Judicial y Fiscal, al Cuerpo de Letrados de la Administración de Justicia o al Cuerpo de Abogados del Estado, respectivamente, y estudiar la oposición bajo la dirección de un centro especializado, o de uno o varios preparadores.

El artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, en su apartado 1, define los rendimientos íntegros del trabajo como [...]. Asimismo, dicho artículo, en su apartado 2, incorpora una relación de rendimientos a los que expresamente otorga la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que se encuentran, en su párrafo h), "las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley".

El artículo 7 de la LIRPF, en su letra j), establece que estarán exentas: [...]

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de

De lo anterior se desprende que, para que una beca esté exenta al amparo del artículo 7.j) de la LIRPF, la legislación aplicable exige, entre otros requisitos, que se trate de becas públicas, entendiendo como tales a las concedidas por un ente u organismo del Sector Público siempre que la posibilidad de acceder a las becas sea de ámbito público, o de becas otorgadas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como, desde 1 de enero de 2015, de becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

Asimismo, deberán ser becas para cursar estudios reglados en todos los niveles y grados del sistema educativo o becas para investigación en el ámbito descrito por el citado Real Decreto 63/2006 u otorgadas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.





En el presente caso, no se trata de becas para investigación, por lo que, únicamente, cabría analizar su posible exención con arreglo al primer párrafo del artículo 7 j) de la LIRPF.

Conviene precisar que el ámbito de aplicación objetivo de la exención referida en el primer párrafo del artículo 7 j) de la LIRPF comprende las becas percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, para todos los niveles y grados del sistema educativo.

Dentro de los estudios reglados en España se consideran la enseñanza de régimen general: infantil, primaria, secundaria, formación profesional de grado superior y universitaria, que a su vez es de grado, máster o doctorado; y enseñanza de régimen especial: artística, de idiomas y deportiva (artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación -BOE de 4 de mayo- y Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales -BOE de 30 de octubre-).

Añadir que el Real Decreto 1393/2007 ha sido derogado con efectos desde 19 de octubre de 2021 por el Real Decreto 822/2021, de 28 de septiembre, por el que se establece la organización de las enseñanzas universitarias y del procedimiento de aseguramiento de su calidad (BOE 29 de septiembre). No obstante, el Real Decreto 822/2021 mantiene la misma estructura de tres ciclos, disponiendo, en su artículo 3, lo siguiente: [...]

Por tanto, para que resulte de aplicación la exención se requiere que los estudios para cuya realización se otorgue la beca formen parte del ámbito de los planes de estudios conducentes a la obtención de un título oficial (de Grado, Máster Universitario o Doctorado), de manera que la realización de dichos estudios constituya un requisito para la obtención del correspondiente título oficial.

En el presente caso, la ayuda objeto de consulta se concede para contribuir a sufragar los gastos ocasionados por la preparación de pruebas selectivas de ingreso en las referidas carreras y cuerpos.

Por tanto, al incumplirse el mencionado requisito de que la ayuda sea otorgada para la realización de estudios que forman parte del ámbito de un plan de estudios conducente a la obtención de un título oficial (de Grado, Máster Universitario o Doctorado), a la ayuda objeto de consulta no le resulta de aplicación la exención del artículo 7 j) de la LIRPF, debiendo tributar en el Impuesto como rendimientos del trabajo.

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V2052-23 (13.07.2023)

■ **El consultante expone:** que ha transmitido una vivienda de su propiedad.





■ **El consultante manifiesta:** que recibirá (de la contraprestación) una parte en el momento de la venta y el restante por plazos anuales hasta el año 2032.

■ **El consultante pregunta:** cómo debe hacerse la Imputación temporal de la ganancia patrimonial obtenida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **Contestación:**

La transmisión de la vivienda generará en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, tal y como señala 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), en adelante LIRPF, que establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

En relación con la imputación temporal de la ganancia o pérdida, el artículo 14.1 de la LIRPF establece que la misma deberá imputarse en el periodo impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial, es decir en el momento de la entrega de los bienes objeto de compraventa.

Al respecto, el artículo 1.462 del Código Civil dispone que "Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario".

En relación a lo anterior, debe tenerse en consideración que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y la opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que "la constancia de un contrato de compraventa en documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida" (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa vendida, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública; dicho otorgamiento, conforme dispone el Código Civil, equivale a la entrega siempre y cuando de ésta no resulte o se deduzca lo contrario.





En consecuencia, y de acuerdo con lo anteriormente dispuesto, la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la venta de la vivienda se entenderá producida y, por tanto, se deberá imputar en el periodo impositivo en el que se otorgue la escritura pública, salvo que de la misma resulte o se deduzca lo contrario.

Ahora bien, el apartado 2 del artículo 14 de la LIRPF recoge las reglas especiales de imputación, de las que procede reseñar aquí la incluida en su letra d), donde se dispone lo siguiente:

"(...).

d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y estos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

(...)."

Conforme con esta regulación legal, el transmitente podrá optar por esta regla especial de imputación temporal siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año. En ese caso el transmitente podrá imputar la ganancia patrimonial obtenida proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros, tanto el inicial como los aplazados.

✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V2023-23 (13.07.2023)

- **La consultante expone:** que es empleada de una entidad financiera.
- **La consultante manifiesta:** que ha solicitado y se le ha concedido un préstamo hipotecario en el que también es cotitular su pareja, quien no tiene vínculo laboral con el banco. La entidad imputa el cien por cien de la retribución en especie del préstamo únicamente a la consultante





■ **La consultante pregunta:** ¿Es correcta la imputación de la retribución en especie exclusivamente a la consultante?

■ **Contestación:**

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), define los rendimientos del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Por su parte, el artículo 42 de la misma ley determina en su apartado 1 que [...]

De acuerdo con esta configuración de las rentas en especie, y no encontrándose el supuesto consultado entre los que el apartado 2 del mismo artículo 42 determina que no tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie ni entre los que el apartado 3 considera exentos, los préstamos que las entidades financieras ofrecen a sus empleados con tipos de interés inferiores al normal de mercado constituyen para estos un rendimiento del trabajo en especie.

La individualización de rentas se recoge en su artículo 11, estableciendo su apartado 2 lo siguiente: [...]

Por tanto, la atribución del rendimiento del trabajo en especie correspondiente al préstamo en condiciones preferenciales para la adquisición de vivienda habitual procede realizarla a la consultante, pues es quien ostenta la condición de empleada de la entidad, y quien genera en tal condición el derecho a la percepción del rendimiento del trabajo en especie, tal como viene efectuando la entidad financiera empleadora.

1.2. IMPUESTO SOBRE SOBRESUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

✓ **ISD. Consulta Vinculante V2039-23** (12.07.2023)

■ **El consultante expone:** que es residente en España y pastor de una Iglesia Evangélica de la que recibe un salario que tributa dentro de los rendimientos del trabajo. También recibe donativos de elevado importe, anónimos, de personas físicas, procedentes de Reino Unido, como complemento a dicho salario. Estos donativos son ingresados en una cuenta corriente de la cual es titular abierta en Reino Unido y desde ahí los transfiere él mismo a su cuenta corriente en España. Recibe también otros donativos procedentes de personas físicas residentes en





Francia y Finlandia, los cuales realizan el abono a la cuenta que posee el consultante en una entidad bancaria de España.

■ **El consultante manifiesta:** que en la Consejería de Hacienda y Financiación de la Junta de Andalucía no le confirman cómo se ha de realizar la autoliquidación del impuesto, ya que al tratarse de donativos anónimos no se puede determinar quién es el donante.

■ **El consultante pregunta:** ¿Cómo tributan las aportaciones que recibe?

■ **Contestación:**

A este respecto, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, la regulación sustantiva de las donaciones, que se encuentra recogida en los artículos 618 y siguientes del Código Civil. En concreto, el artículo 618 de dicho cuerpo legal la define del siguiente modo: [...]

En cuanto a la tributación de las donaciones, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) -LISD-, dispone lo siguiente en sus artículos 1, 3, 5, 6, 7 y 24: [...]

De acuerdo con los preceptos transcritos, al ser el consultante residente en España, tributará por obligación personal y todas las cantidades que reciba sin contraprestación estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia del lugar en que se produzcan, por el concepto de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos". El hecho de que el donante sea anónimo no modifica la naturaleza jurídica de la operación, ni exime al donatario de la obligación de declarar esa donación. Será sujeto pasivo del impuesto el consultante por ser la persona favorecida por la donación.

Por último, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre), relativo al alcance de la delegación de competencias a las Comunidades Autónomas en relación con la gestión y liquidación de los tributos del Estado cedidos a aquéllas, dispone que "No son objeto de delegación las siguientes competencias: a) La contestación de las consultas reguladas en el artículo 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias."

La Ley 22/2009, ha otorgado diversas competencias normativas a las Comunidades Autónomas, entre las que se incluyen las relativas a la regulación de los aspectos de gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que este Centro Directivo no tiene competencia para contestar a cuestiones referentes a dichos temas; será la





Agencia Tributaria de la Junta de Andalucía, lugar de residencia del donatario, el organismo competente para resolver dicha cuestión.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con los preceptos transcritos, al ser el consultante residente en España, tributará por obligación personal y todas las cantidades que reciba sin contraprestación estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia del lugar en que se produzcan, por el concepto de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos". El hecho de que el donante sea anónimo no modifica la naturaleza jurídica de la operación, ni exime al donatario de la obligación de declarar esa donación. Será sujeto pasivo del impuesto el consultante por ser la persona favorecida por la donación.

1.3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS. Consulta Vinculante V2200-23** (26.07.2023)

■ **La consultante expone:** que constituida en noviembre de 2018, es una entidad que tiene como actividad principal la gestión, compraventa y análisis técnicos de todo tipo de instalaciones de energías renovables, así como la promoción, comercialización y explotación de parques solares fotovoltaicos; actualmente, resulta titular del 100% del capital social de varias compañías o sociedades vehículo (en adelante, SPVs), que tramitan y promueven varios proyectos fotovoltaicos situados en España.

Todas las SPVs se encuentran actualmente en una fase de promoción o desarrollo, no habiéndose iniciado en ningún caso las obras de construcción de los parques solares fotovoltaicos ya que están tramitando los oportunos permisos, licencias y autorizaciones. En concreto:

- En la fase de promoción se han y se están llevando a cabo las labores de prefactibilidad y contratación de suelos para los proyectos, redacción de todos los estudios y proyectos técnicos que son preceptivos, tramitación y legalización de las instalaciones y obtención de todos los permisos, licencias y autorizaciones para la construcción de los parques solares fotovoltaicos (en adelante, PLAs)
- La promoción abarca desde la realización de todas las actividades necesarias para la obtención del acceso a la red eléctrica, la búsqueda de emplazamientos, la redacción de proyectos técnicos y de ingeniería necesarios para obtener las correspondientes autorizaciones administrativas, hasta el otorgamiento de la licencia municipal de obras para la construcción de la planta. Una vez otorgada la referida licencia, el proyecto se califica como "ready to built" (RTB). Esta fase tiene una duración aproximada de entre 18 y 36 meses, y como se ha señalado, esquemáticamente las actividades desarrolladas son las siguientes:





- Análisis de viabilidad técnico- económico de los proyectos.
- Aportación de las garantías exigidas por la legislación para la solicitud de acceso a la red de transporte.
- Obtención de los derechos de acceso a la red eléctrica.
- Prefactibilidad de terrenos y negociación de contratos de arrendamiento a largo plazo.
- Elaboración de estudios y proyectos técnicos y Estudios de Impacto Ambiental.
- Obtención de permisos, licencias y autorizaciones.

Por otra parte, la fase de construcción propiamente dicha, abarca el periodo de construcción de la planta. Dicha fase tiene una duración aproximada de 24 meses y finalmente la fase de explotación, que abarca desde la puesta en marcha de la instalación hasta la finalización del periodo de explotación del activo (con carácter general entre 35 y 40 años)-

La actividad económica desempeñada por la entidad consultante es la actividad propia de una sociedad Holding. En concreto, la actividad de la entidad consultante se centra en analizar oportunidades de inversión en el sector de energías renovables, así como realizar y liquidar inversiones en sociedades que pueden llegar a explotar instalaciones de generación. En este contexto, la sociedad presta los siguientes servicios a sus sociedades participadas:

- La selección y validación de proveedores a las filiales: la entidad consultante realiza el estudio y selección de los posibles proveedores que van a prestar servicios a sus sociedades filiales para que estas puedan desarrollar su actividad. Una vez que un proveedor ha sido validado por la entidad consultante, éste puede ser contratado por cualquiera de las compañías en las que la entidad consultante tiene intereses.
- Prestación de servicios de administración y gestoría (compliance contable y administrativo, fiscal, laboral) a las SPVs.

Los servicios prestados por la entidad consultante en favor de sus participadas (selección, validación de los diferentes proveedores, así como las labores de gestoría y administración de las SPVs) son facturados directamente por la entidad holding en condiciones de mercado.

■ **La consultante manifiesta:** La entidad consultante, como entidad holding tenedora del 100% de las participaciones de las SPVs, cuenta con un Consejo de Administración formado por 5 personas físicas y un secretario no Consejero. Adicionalmente, la entidad cuenta con los siguientes empleados: a) un director general, que es a su vez miembro del Consejo de Administración, b) un director de administración, que coordina y supervisa todos los servicios de administración que se prestan a las SPVs y d) un empleado dedicado a las tareas administrativas y de gestión documental.





La actividad de las sociedades titularidad de la sociedad consultante, y todos sus recursos y medios se enmarcan dentro de la primera fase, es decir, dentro de la fase de promoción. En ningún caso, la actividad de la entidad consultante ni de las SPVs de su titularidad está constituida por la construcción, producción y comercialización de energía eléctrica. Tanto la construcción y en su caso, explotación de un activo se llevará a cabo por parte del tercer inversor que adquiera de la entidad consultante las SPVs.

En este contexto, una vez enmarcada la actividad de las sociedades titularidad de la entidad consultante entro de un proyecto solar fotovoltaico, a continuación se detallan las actividades que componen el negocio de promoción por orden cronológico:

-Generación de oportunidades: búsqueda de terrenos aptos para acoger un proyecto solar fotovoltaico, dicha actividad se compone, a su vez, de las siguientes actividades: subcontratación terceros independientes para búsqueda de terrenos, fijación de los estándares a reunir por los terrenos fotovoltaicos, contacto con el propietario para confirmar la disponibilidad de los terrenos, encargo de realización de estudios topográficos, identificación de terrenos potencialmente interesantes, búsqueda de información sobre los terrenos.

-Análisis de viabilidad técnico económica de los terrenos identificados como potencialmente interesantes: análisis técnico, medioambiental de viabilidad económica y adecuación de los mismos.

-Negociación de los contratos de arrendamiento o derecho de superficie para el desarrollo de la actividad.

-Interconexión a la red: elaboración de un proyecto que justifique la necesidad de conexión, recopilación de la información necesaria para el aseguramiento de la interconexión, presentación de la solicitud formal, previo pago de las tasas pertinentes.

-Proyecto de impacto ambiental: subcontratación de terceros independientes para la evaluación del impacto medioambiental.

-Permisos y licencias: identificación de todos los permisos necesarios para la construcción del parque, recopilación de la información necesaria para la obtención de los permisos y licencias, la solicitud formal para la obtención de los mismos y atender posibles subsanaciones requeridas por las Administraciones involucradas.

-Búsqueda de inversores y compradores y negociación de las condiciones de venta.

Por su parte, las SPVs, durante la etapa de tramitación y legalización de los proyectos, no cuentan con medios personales propios para el ejercicio de dicha actividad económica. En esta primera etapa de desarrollo de los proyectos, se ha optado por la externalización de todos los trabajos, debido a la variedad de los mismos, al tiempo de dedicación semanal y a su temporalidad. Posteriormente, una vez iniciada la fase de construcción y explotación, se prevé la incorporación de





personal propio en las SPVs para el ejercicio de la referida actividad. Por tanto, los medios materiales y humanos de las SPVs para el ejercicio de la actividad administrativa de desarrollo de parques solares fotovoltaicos, provienen de la entidad consultante, y el resto de los proveedores que previamente han sido seleccionados y validados por aquella.

La entidad consultante se plantea la venta de sus participaciones en las SPVs, y ésta puede llevarse a cabo en dos momentos: a) una vez que a los proyectos que desarrollan las SPVs se les hayan concedido los derechos de acceso a la red eléctrica para la instalación de una planta de generación eléctrica o b) una vez que el proyecto alcance el estado ready to built (en adelante, RTB), es decir, cuando se cuenten con todos los permisos, licencias y autorizaciones para proceder a la construcción de la planta solar fotovoltaica.

La transmisión de las participaciones de una SPV en el momento a), implica que el comprador está adquiriendo una sociedad que está tramitando la legalización de un proyecto al cual se le han concedido con anterioridad los derechos de acceso a la red eléctrica nacional, estando pendiente de resolución, por parte de las diferentes Administraciones Públicas, los expedientes que le permitan iniciar la construcción, puesta en marcha y explotación de la instalación de generación eléctrica.

Como consecuencia de lo anterior, la SPV una vez tenga conocimiento de los condicionados técnicos (entre ellos las medidas compensatorias incluidas en la declaración de impacto ambiental) que le serán impuestos por parte de las distintas Administraciones Públicas, podrá determinar el volumen exacto de inversión que requerirá el proyecto, así como precisar los costes de explotación que tendrá asociados.

En este tipo de transmisiones clasificadas dentro del apartado a), el valor de las participaciones es un valor contingente, precisamente por la imposibilidad de conocer el resultado de los referidos expedientes objeto de tramitación. Con carácter general, dicho valor está integrado por un parte fija, que va desde un importe inicial mínimo no reembolsable, hasta un importe máximo en función de la potencia instalada que finalmente se le otorgue a la instalación en las autorizaciones y permisos concedidos, y una parte variable que normalmente se concreta en función del coste de las líneas de interconexión, las bonificaciones efectuadas por las Administraciones Locales y que afecten a los tributos locales que resultan exigibles a la construcción y tasa, así como el coste final de los terrenos arrendados sobre los que se enclava el parque solar, entre otros.

La concreción del precio fijo de las participaciones se produce tras la resolución por parte de la Administración de los expedientes de legalización de las instalaciones (RTB). De forma independiente se establecen, en el contrato de venta de participaciones, diferentes hitos de pago a cuenta del precio fijo, los cuales normalmente se hacen coincidir con momentos en los que las diferentes Administraciones Públicas resuelven sus expedientes. Si bien también es frecuente





que una parte del precio fijo quede aplazado hasta la puesta en marcha de la planta solar fotovoltaica.

Así mismo la determinación y exigibilidad del pago del precio variable de las participaciones, se irá produciendo conforme se concreten los importes de determinadas inversiones de la instalación y los de determinados costes asociados a la explotación, pero en todo caso la concreción y materialización definitiva del precio variable dependerá de que se alcance RTB, de forma independiente a la hitos de pago de dicho precio variable.

Es frecuente que en ocasiones ambas partes pacten y formalicen, con carácter previo, un contrato de promesa de compraventa de participaciones, que deberá ejecutarse en un momento determinado en función del cumplimiento de determinados hitos. En estos supuestos, en el momento de la firma de la promesa de venta, el comprador entrega determinadas cantidades al vendedor como arras de la futura venta.

Una vez efectuada la transmisión de las participaciones, la SPV continúa con la tramitación de los diferentes expedientes administrativos. La determinación del precio variable y del precio fijo, por tanto, depende del contenido de las resoluciones emitidas por cada una de las Administraciones Públicas que estén tramitando los expedientes para cada uno de los proyectos.

La SPV tendrá la obligación de contar durante la fase de tramitación de los expedientes para la obtención de permisos, licencias y autorizaciones con el soporte técnico, legal, con los proveedores seleccionados y validados por la entidad consultante, pues al ser un precio contingente la sociedad vendedora debe tener las adecuadas garantías de que determinadas decisiones del comprador no perjudican la tramitación de los expedientes administrativos, y en reciprocidad asume la responsabilidad de las posibles indemnizaciones a las que pueda tener derecho la parte compradora, por un desempeño negligente por parte de estos proveedores

■ La consultante pregunta:

1º) Las sociedades SPVs participadas al 100% por parte de la entidad consultante, ¿tienen la consideración de entidades patrimoniales a efectos de lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades?

2º) ¿Cómo sería la imputación temporal de los ingresos derivados de la venta de las participaciones de las SPVs, registrados por la entidad consultante?

3º) ¿Resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedad a las ganancias de capital derivadas de las operaciones de transmisión de participaciones, expuestas con anterioridad, y en especial, a la parte del beneficio registrado por la entidad consultante como consecuencia de la percepción de la parte contingente del precio pactado?



**■ Contestación:**

En primer lugar, respecto a la tributación de la renta positiva obtenida por la venta del 100% de las participaciones en las filiales SPVs de la entidad consultante, el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 14 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante, LIS) establece lo siguiente: [...]

Por tanto, la renta positiva derivada de la transmisión de las participaciones que la entidad consultante ostenta en las filiales SPVs, estará exenta, en los términos previstos en el artículo 21 de la LIS, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en su apartado 1 y, adicionalmente, no se incurra en ninguno de los supuestos del apartado 5 del mismo precepto.

En el caso concreto que nos ocupa, parecen cumplirse los requisitos previstos en las letras a) y b) del artículo 21.1 de la LIS, en la medida en que la entidad consultante ostenta más del 5% del capital social de las sociedades filiales, residentes en España, y adicionalmente, respecto de las cuales se cumple el periodo de antigüedad superior a un año.

Por lo tanto, si los requisitos analizados se cumplen en los términos anteriormente indicados, la entidad consultante podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de la renta positiva obtenida como consecuencia de la transmisión de sus participaciones en las entidades filiales SPVs.

No obstante lo dispuesto en el expositivo anterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.5.a) de la LIS, en el supuesto de que las entidades filiales SPVs tuvieran la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, la parte de la renta derivada de la transmisión que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada, durante el tiempo de tenencia de la participación, no tendrá derecho a aplicar la exención.

A este respecto, el apartado 2 del artículo 5 de la LIS dispone lo siguiente: [...]

De acuerdo con lo anterior, se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, atendiendo a la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad.

En consecuencia, si de la media de los balances trimestrales del ejercicio de cada una de las filiales se dedujera que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica, dichas entidades SPVs tendrían la consideración de entidad patrimonial en dicho ejercicio, resultando de aplicación la regla especial establecida en el artículo 21.5.a) de la LIS.

A tal efecto, el concepto de actividad económica está definido en el artículo 5.1 de la LIS, en los siguientes términos: [...]



Sentado lo anterior, a efectos de determinar si se ha producido el inicio de una actividad económica en cada una de las filiales de la entidad consultante, deberá estarse a la existencia de una ordenación, por cuenta propia, de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, propios o de terceros, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado. A tales efectos debe recordarse que, traándose de un grupo del artículo 42 del Código de Comercio, el concepto de actividad económica se determinará tomando en consideración a todas las entidades integrantes del mismo.

La apreciación de tales circunstancias es una cuestión de hecho que deberá ser probada, en cada caso, por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación.

En este punto, debemos traer a colación las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2015 (rec. 3263/2012) y de 13 de marzo de 2017 (rec. 185/2016); las Sentencias de la Audiencia Nacional, de 20 de octubre de 2011 (rec.nº 470/2008) y la de 15 de julio de 2021, número 3687/2021 (recurso núm. 78/2018) o las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 2106/2013 y RG3595/2010).

Así, siguiendo la jurisprudencia y doctrina citadas supra, a efectos de determinar si se ha producido o no el inicio de una actividad económica, deberán tomarse en consideración todos los elementos de hecho concurrentes, sin que pueda atribuirse una particular trascendencia a ninguno uno de ellos tomado de forma aislada, con arreglo a los principios de prueba libre y de valoración conjunta de la prueba que rigen en nuestro ordenamiento jurídico.

Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 15 de julio de 2021, número 3687/2021 (recurso núm. 78/2018) señalaba: [...]

En el escrito de consulta se afirma que las filiales de la entidad consultante, SPVs tienen como actividad principal la promoción de parques solares fotovoltaicos. A tales efectos, dichas filiales desarrollan una serie de actividades que comprenden el negocio de promoción, entre las que se encuentran: la búsqueda de terrenos aptos para acoger un proyecto solar fotovoltaico (incluyendo en esta actividad, entre otras, la subcontratación con terceros independientes de la búsqueda de tales terrenos, la fijación de los estándares a reunir por los terrenos fotovoltaicos, la realización de estudios topográficos, la búsqueda de información sobre los terrenos); la realización de análisis de viabilidad técnico económica de los terrenos (incluyendo un análisis técnico, medioambiental y de viabilidad); la negociación de los contratos de arrendamiento o derecho de superficie para el desarrollo de la actividad; la interconexión a la red y la realización de un proyecto de impacto medioambiental y la identificación y gestión de todos los permisos y licencias necesarios para la construcción del parque.





En virtud de todo lo anterior, atendiendo a los hechos que constan descritos en el escrito de consulta, cabe considerar que cada una de las entidades filiales SPVs desarrolla la actividad de promoción o desarrollo de parques solares fotovoltaicos (incluyendo labores de prefactibilidad; contratación de suelos; redacción de estudios y proyectos técnicos; tramitación y legalización de las instalaciones y obtención de todos los permisos, autorizaciones y licencias para la construcciones de parques solares fotovoltaicos), por lo que dichas entidades no tendrían la consideración de patrimoniales, ya que sus elementos estarían afectos al desarrollo de una actividad económica.

En definitiva, en la medida en que la actividad realizada por las entidades filiales determine la existencia de una ordenación, por cuenta propia, de medios de producción o de recursos humanos, propios o de terceros, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado, la entidad consultante podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de la renta positiva derivada de la transmisión de su participación en las entidades SPVs, en los términos previstos en dicho precepto.

Y todo ello, sin olvidar que se trata de una cuestión de hecho que el contribuyente deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Finalmente, en relación a la imputación temporal de los ingresos derivados de la venta de las participaciones de las SPVs, registrados por la entidad consultante hay que señalar lo siguiente:

El artículo 10.3 de la LIS dispone que: [...]

Adicionalmente, el artículo 11 de la LIS establece que: [...]

Siguiendo las manifestaciones del consultante, el precio pactado por la venta de las participaciones en las SPVs consta de un componente fijo y de un componente variable que será exigible con posterioridad a la fecha de la transmisión de las participaciones. En particular, la parte variable depende de unos hechos futuros e inciertos, tales como el coste de las líneas de interconexión, las bonificaciones efectuadas por las Administraciones Locales que resulten exigibles a la construcción y el coste final de los terrenos arrendados sobre los que se enclava el parque solar (entre otros). Tal y como señala el consultante, la determinación del precio variable dependerá de que se alcance el estado Ready To Build (RTB), es decir, una vez finalizada la fase de desarrollo.

En este punto, debe traerse a colación lo dispuesto en el artículo 10.3 de LIS en virtud del cual: [...]

Adicionalmente, el artículo 11 de la LIS establece que: [...]



Por tanto, la parte de la renta derivada de la transmisión de las participaciones en las sociedades filiales, que se corresponda con la parte fija del precio pactado, formará parte de la base imponible del impuesto sobre Sociedades en el período impositivo en que se produzca su devengo, con independencia de su fecha de cobro.

Respecto a la parte de la renta que se corresponda con el componente variable del precio, cuya cuantía depende de un hecho futuro incierto, debe analizarse si, en el momento de realizarse la transmisión, es posible determinar, con la mejor estimación posible, el precio contingente, en cuyo caso, esa parte de la renta se considerará devengada en el momento de efectuarse la operación de venta. Sin embargo, si en el momento de la transmisión no fuera posible determinar, con la mejor estimación posible, el precio contingente, la cantidad contingente generará una renta imputable al período impositivo en el que se produzcan tales hechos futuros inciertos y no al período en el que se produjo la transmisión.

En el caso que nos ocupa, de los hechos recogidos en el escrito de consulta, parece inferirse que la cantidad variable que percibirá la consultante con posterioridad a la transmisión, depende de unos hechos futuros inciertos cuya mejor estimación no es posible realizar en el momento de la transmisión, por lo que la renta que se corresponde con la parte del precio contingente se integrará en la base imponible del período impositivo en que se produzcan tales hechos futuros.

No obstante, se trata de cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

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

✓ ITP-AJD. Consulta Vinculante V1915-23 (04.07.2023)

- **El consultante expone:** que, junto con su mujer y otros dos matrimonios, posee en proindiviso dos tierras de secano
- **El consultante manifiesta:** quieren disolver el proindiviso y adjudicarse las dos tierras el consultante y su mujer compensando a los otros dos matrimonios con dinero.
- **El consultante pregunta:** ¿Cómo tributa la operación descrita?



**■ CONTESTACIÓN:**

El artículo 2.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) determina que: [...]

Asimismo, el artículo 7 del mismo cuerpo legal establece que: [...]

A este respecto, el apartado 1 del artículo 10 del TRLITPAJD establece que: [...]

Respecto al tipo de gravamen, el artículo 11 del TRLITPAJD establece que: [...]

Por otra parte, el artículo 31.2 del mismo texto legal establece que: [...]

A su vez, el artículo 61 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), establece que: [...]

Conforme a lo anteriormente expuesto, la contestación a la consulta se ceñirá exclusivamente a las comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales, tal y como manifiesta en el escrito de consulta.

El artículo 392 del Código Civil establece que "hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas", añadiendo el artículo 399 que "todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le corresponda, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca en relación con los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad". A continuación, el artículo 400 señala que "Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común". Y, por último, dispone el artículo 450 que "cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión."

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil. En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (por ejemplo, sentencia de 28 de junio de 1999) que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.





Por otro lado, hay que determinar la existencia de una o varias comunidades de bienes y, a este respecto, si conforme al artículo 392 del Código Civil "hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas", no existirá comunidad cuando no haya cotitularidad o esta se extinga, como sucede cuando un comunero adquiere las cuotas de los demás partícipes o se transmite el bien por todos los comuneros a un tercero. Sin embargo, aunque dos o más bienes, muebles o inmuebles, sean propiedad de dos o más titulares, ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen o destino de la referida comunidad.

Cabe considerar la existencia de una única comunidad sobre una universalidad de bienes, como es el caso de la sociedad de gananciales o de una comunidad de bienes que realice actividades económicas, ya se haya constituido por actos "inter vivos" o se haya originado por actos "mortis causa"; a ellas se refiere el artículo 22 del TRLITPAJD. También es una única comunidad de bienes, en origen, la llamada comunidad hereditaria en general -aunque no realice actividades económicas-, es decir, la constituida por los herederos del causante mientras no se haya adjudicado el caudal relicto, esto es, desde que los llamados a suceder aceptan la herencia hasta su adjudicación (Tribunal Económico Administrativo Central, resoluciones de 29 de septiembre de 2011 - 0591-2010 y 3704-2010-). En el supuesto de que se trate de varios condominios, su disolución supondrá la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, que, como tales, deben ser tratados, no solo separada, sino, lo que es más sustancial, independientemente.

Por último, también cabe advertir que el hecho de que se separe algún comunero o que se incorpore algún nuevo comunero no determina por sí solo que se extinga la comunidad de bienes y nazca una nueva, sino, simplemente, que ha variado el número de comuneros, pero la comunidad de bienes se mantendrá como tal, pues, como señala el artículo 392 del Código Civil, la propiedad de una cosa o de un derecho seguirá perteneciendo proindiviso a varias personas.

La disolución de la comunidad de bienes puede producirse con o sin excesos de adjudicación, lo que ocasionará diferentes consecuencias fiscales en uno u otro caso:

1. Disolución sin excesos de adjudicación.

En la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción por la





modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD determina la sujeción de la escritura de disolución a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- Tratarse de la primera copia de una escritura pública.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

En caso de tratarse de dos o más comunidades que se pretendan disolver simultáneamente, ya se ha señalado que ello supone la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, debiendo disolverse cada una de ellas de forma independiente.

2. Disolución con excesos de adjudicación.

Siempre que a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

- Transmisión lucrativa: En caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe del exceso recibido. Así resulta del apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) -LISD-, según el cual constituye el hecho imponible del impuesto "b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos."

- Transmisión onerosa: Si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación y podría determinar su tributación en el ámbito del ITPAJD, en la siguiente forma:

Regla general: Conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPAJD los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto. Luego el comunero al que se le adjudique el exceso, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 8.a), deberá tributar por dicho concepto, por el valor del exceso recibido.



Regla especial: Supuestos en los que el exceso surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa a los efectos del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, por lo que la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD determina su tributación por la cuota variable del documento notarial.

La aplicación de la regla especial exige, por tanto, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.
2. La adjudicación a "uno" de los comuneros.
3. La compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

1) Indivisibilidad del bien. Sobre esta cuestión, cabe advertir que, si bien este Centro Directivo no puede indicar a priori si una vivienda determinada constituye un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división, pues esta circunstancia constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su calificación jurídica correcta, sí es cierto que los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como "un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división" (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995). Así lo entiende igualmente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en su sentencia de 28 de junio de 1999, determina que "en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 CC)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero -artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC".

En el supuesto de una única comunidad sobre varios bienes, habrá que atender al conjunto de todos ellos para determinar la indivisibilidad, ya que, aunque cada uno de los bienes, individualmente considerados, pueda tener la condición de indivisible, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de





división, por lo que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. De ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros, que evitase el exceso o lo minorase, si no se lleva a cabo, existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro que determinaría la sujeción al impuesto.

2) Adjudicación a un solo comunero. Este requisito supone la extinción de la comunidad al desaparecer la cotitularidad sobre la propiedad del bien. Por ello, si, existiendo varios comuneros, se adjudicaren bienes a uno en pago de su cuota de participación, permaneciendo el resto en la situación inicial de indivisión, no se habrá producido la extinción de la comunidad. Lo que habrá será una separación de uno o varios comuneros, (también denominada disolución parcial), supuesto no previsto en el citado artículo 1.062 del Código Civil, cuya literalidad exige que la disolución de la comunidad sea total, al contemplar exclusivamente el supuesto de que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, se adjudique "a uno", a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero.

3) Compensación por parte del comunero al que se adjudica el exceso al comunero que recibe de menos. Dicha compensación debe ser necesariamente en metálico por expresa exigencia del artículo 1.062 del Código Civil al que se remite el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Esta obligación de compensar al otro en metálico no es más que una consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 400 del Código Civil al establecer que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, pudiendo cada uno de ellos en cualquier tiempo pedir que se divida la cosa común. Por tanto, la intervención de una compensación en dinero no califica a la operación de compra de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común en cumplimiento de las normas del Código Civil.

En caso de disolución simultánea de varias comunidades en las que existan excesos de adjudicación y se originen compensaciones entre los comuneros, la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permitiría, en principio, la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad. Si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad de bienes se tratara, tal intercambio tendría la consideración de permuta. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 2 del TRLITPAJD cuando establece que "el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado...".





Por tanto, no siendo la verdadera naturaleza del acto realizado la de disolución de comunidad sino la de permuta, deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del RITPAJD.

Ahora bien, por lo que se refiere a la necesidad de que la compensación sea en metálico o la admisión de compensaciones alternativas, debe tenerse en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo puesta de manifiesto en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en cuyo fundamento de derecho tercero, el Tribunal Supremo determina lo siguiente: [...]

Tras estos argumentos jurídicos, la sentencia recoge, en el fundamento de derecho cuarto, el "Contenido interpretativo de esta sentencia", en el que el Tribunal Supremo

De lo argumentos expuestos en esta sentencia, cabe extraer las siguientes conclusiones del Tribunal Supremo:

- La compensación en metálico a la que se refiere el artículo 1.062 del Código Civil, puede realizarse no solo en metálico, sino también mediante la asunción de la deuda de un préstamo hipotecario o la dación pago de un bien propiedad del condómino.
- Que exista uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno solo de los copropietarios no debe ser obstáculo per se para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Lo que resulta trascendente es que los bienes inmuebles resulten indivisibles y no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. Es decir, que resulte inevitable la adjudicación a uno solo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.
- La indivisibilidad de cada bien individualmente considerado permite que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros se pueda hacer también mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles.
- La tributación de la disolución de comunidades de bienes por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, requiere que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico persiga con claridad el ejercicio de la facultad de división de la cosa común, que el comunero que transmite sus participaciones reciba del otro comunero una parte equivalente sustitutiva de sus cuotas ideales en los condominios y que los condóminos no hayan obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, es decir, que las recíprocas prestaciones sean equivalentes.

En síntesis, lo que el Tribunal Supremo determina en esta sentencia es que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las





prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

En cuanto a la base imponible, el apartado 1 del artículo 30 del TRLITPAJD, anteriormente expuesto, dispone que "servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa", dedicando el resto del citado apartado a establecer normas especiales con relación a los préstamos hipotecarios y a los supuestos de posposición, mejora e igualación del rango de las hipotecas. También, en su tercer párrafo, se establece una regla especial para bienes inmuebles. El citado párrafo determina que "Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido."

Sin embargo, no hay una norma específica que contemple la determinación de la base imponible en los supuestos de disolución del condominio sobre un bien inmueble, cuestión sobre la que se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en una ya consolidada jurisprudencia compuesta, entre otras, por las





sentencias 1484/2018, de 9 de octubre de 2018, 344/2019, de 14 de marzo de 2019, 1317/2019, de 4 de octubre de 2019 y 1379/2019, de 16 de octubre de 2019.

En dichas sentencias manifiesta el Tribunal Supremo que, ante la falta de regla específica, habrá de estarse a la índole y objeto del negocio que se instrumenta notarialmente, considerando que el valor de lo que se documenta en una disolución de condominio no puede equivaler al de la totalidad del bien inmueble que es objeto de división, sino única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere ex novo y sobre el que estrictamente recae la escritura pública, pues la capacidad económica manifestada se limita exclusivamente a la parte alícuota que uno transmite y otro adquiere.

Por último, y con independencia de lo anteriormente expuesto, cabe advertir que, en principio, la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo.

De los datos expuestos en la consulta parece que se trata de dos comunidades de bienes, una por cada inmueble. Ahora bien, en el caso planteado, de acuerdo con el artículo 2.1 transcrito, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar. De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone una disolución de las comunidades de bienes, que claramente se mantiene en los dos inmuebles, que van a continuar en común entre el consultante y su mujer. La operación que van a realizar consiste en una adquisición de las participaciones sobre cada inmueble por parte del consultante y su mujer que antes ostentaban el 16,66 por 100 de la participación cada uno y ahora van a pasar a tener un 50 por 100 cada uno. Aunque el matrimonio esté bajo el régimen de sociedad de gananciales, al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no se puede entender que existe una disolución de condominio y los inmuebles quedan en poder de la comunidad de gananciales, sino que quedan en poder de las dos personas que componen el matrimonio. Precisamente el hecho de que el consultante y su mujer sigan participando en la propiedad de los inmuebles es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de las dos comunidades de bienes. Las comunidades de bienes no se extinguen, sino que persisten, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de seis a dos. En consecuencia, la operación que se va a realizar es la transmisión de cuotas





de participación indivisas sobre la propiedad de los inmuebles que efectúan cuatro de los comuneros a favor del consultante y su mujer, que también son copropietarios, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre los inmuebles por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles.

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide la sujeción de la escritura pública en que se formalice la transmisión a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD, que es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONCLUSIÓN

La operación que se va a realizar no es la disolución de dos comunidades de bienes, ya que los inmuebles van a continuar en comunidad de bienes entre el consultante y su mujer, en realidad consiste en la adquisición por parte del consultante y su mujer de las participaciones que ostentan los otros cuatro comuneros y que, como tal, tributará como transmisión onerosa de bienes inmuebles.

1.5. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

✓ IIVTNU. Consulta Vinculante V1909-23 (04.07.2023)

■ **El consultante expone:** El tío del consultante falleció el 01/01/2023, viudo y sin hijos, habiendo otorgado testamento en el que nombraba herederos a sus sobrinos. Entre los bienes de la herencia, se encuentra un inmueble urbano. El inmueble fue adquirido por el causante de la siguiente forma: un 50% en fecha 02/12/1986, por compraventa, junto con su esposa, por un precio total del inmueble de 15.025,30 euros. El otro 50%, lo adquirió al fallecimiento de su esposa, como heredero, el 19/11/2021, liquidando el impuesto sobre sucesiones por un valor total del inmueble de 160.000 euros.

■ **El consultante manifiesta:** El 08/06/2023 se ha firmado escritura de aceptación y adjudicación de la herencia del tío, en la que se valora el inmueble por 109.456,17 euros en total, siendo este valor el declarado a efectos del impuesto sobre sucesiones por los herederos (sobrinos).





■ **El consultante pregunta:** Existiendo dos fechas de adquisición para el mismo inmueble, una para cada mitad, y no habiendo incremento de valor en una de esas mitades (la adquirida por herencia de la esposa), ¿existe la posibilidad de generar una única carta de pago por la mitad que corresponde liquidar, pudiendo elegir el método de cálculo más beneficioso para el contribuyente? ¿Resulta necesario generar carta de pago por el 50% del inmueble en el que no existe incremento de valor, no pudiendo liquidarse el impuesto por esa mitad?

■ **Contestación:**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL regula en su apartado 1 la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo: [...]

El apartado 5 del artículo 104 del TRLRHL, introducido por el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOE de 9 de noviembre), y que entró en vigor el 10 de noviembre de 2021, regula un nuevo supuesto de no sujeción al impuesto, estableciendo: [...]

El artículo 106 del TRLRHL regula los sujetos pasivos del impuesto, y dispone en su apartado 1: [...]

El artículo 107 del TRLRHL, regula la determinación de la base imponible del impuesto, y en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 26/2021, dispone: [...].

En relación con el devengo del IIVTNU, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL señala que: [...]

De acuerdo con lo anterior, la base imponible del IIVTNU se determina, como regla general, multiplicando el valor catastral del terreno en la fecha de devengo por el coeficiente que corresponda al período de generación del incremento, conforme a lo previsto en el apartado 4 del artículo 107.

El artículo 104.5 del TRLRHL (y por remisión, el artículo 107.5), dispone que, para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones:

- El valor que conste en el título que documente la operación.





- El valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

A continuación, la ley regula dos reglas específicas:

Una primera, para el caso en que el inmueble transmitido esté formado por suelo y construcción, entonces se tomará como valor del suelo el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

Y una segunda, para el caso de que la adquisición o la transmisión se haya realizado a título lucrativo, como es el caso objeto de consulta, entonces como tal valor de adquisición o transmisión se tomará el mayor de los siguientes valores:

- El valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- El comprobado, en su caso, por la Administración tributaria

El artículo 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), define la base imponible como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

Por tanto, la base imponible es una única magnitud o cantidad, y ello con independencia de que para su determinación se tengan que realizar distintos cálculos, pero la base imponible será el resultado de todos los cálculos u operaciones parciales.

Asimismo, la transmisión de la propiedad de un terreno urbano da lugar a la realización de un único hecho imponible del impuesto.

En el caso de que se haya adquirido la propiedad del terreno por cuotas partes en distintas fechas y, posteriormente, en un único acto o negocio jurídico transmite la totalidad del derecho de propiedad del que es titular, se está ante un solo hecho imponible, que da lugar a una única liquidación del impuesto.

En consecuencia, a los efectos de determinar si resulta de aplicación la no sujeción al impuesto regulada en el artículo 104.5 del TRLRHL o, bien, la determinación de la base imponible por el método regulado en el artículo 107.5 del mismo texto legal, se estará a la diferencia entre el valor de transmisión (que en este caso es único) y el valor de adquisición (que puede ser un único valor o varios valores parciales, en cuyo caso se sumarán todos ellos a los efectos de comparar la suma total con el valor de transmisión).

Por tanto, el incremento de valor será la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición (que en este caso será la suma de tantos valores parciales como adquisiciones parciales existan).

La única particularidad del caso expuesto es que el valor de adquisición del inmueble no está documentado en un único título de adquisición, sino que está fraccionado en dos o más.





El cálculo debe realizarse de forma global y no parcial, es decir, se determinará la diferencia entre el valor de transmisión del terreno y el valor de adquisición del mismo (que es la suma de los valores de adquisición parciales), y si el resultado es negativo, se aplicará la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL. Si el resultado es positivo, se comparará con la base imponible calculada por el método objetivo del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL.

Además, hay que tener en cuenta que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5 o del 107.5 sólo se realizará a petición del sujeto pasivo.

Todo ello, sin perjuicio de las facultades de comprobación por parte del ayuntamiento de los valores de transmisión y adquisición declarados.

Y a los efectos de la determinación de la base imponible por el método objetivo del artículo 107 (apartados 1 a 4) del TRLRHL, se multiplicará cada tanto por ciento del valor catastral del terreno en el devengo (fecha de la transmisión) que corresponda a cada porción adquirida en una fecha, por el coeficiente que corresponda al período de generación (número de años completos desde cada una de las fechas de adquisición parcial hasta la fecha de la transmisión) y, posteriormente se sumarán los distintos resultados parciales para determinar la base imponible del impuesto.

Así, trasladando lo anterior a los datos facilitados por el consultante, resulta que el valor de adquisición del inmueble para el causante de la herencia es la suma de 7.512,65 euros (la mitad del valor de adquisición por compraventa en fecha 02/12/1986, por 15.025,30 euros) más 80.000 euros (el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la mitad del inmueble en la herencia de la esposa del causante), es decir, que el valor de adquisición es 87.512,65 euros. A este valor de adquisición del inmueble habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto (la fecha del fallecimiento del causante en 01/01/2023) el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de adquisición del terreno.

El valor de transmisión del inmueble será el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia del causante, que según los datos es 109.456,17 euros. A este valor también habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de transmisión del terreno.

Si a instancia del sujeto pasivo y de la comparación entre ese valor de transmisión del terreno con el valor de adquisición del mismo, resulta una cantidad negativa, resultaría de aplicación la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL.





En caso de que resulte una cantidad positiva, se produciría la sujeción al impuesto. Y en este caso, si así lo solicita el sujeto pasivo, habría que comparar esta diferencia positiva entre el valor de transmisión y de adquisición del terreno con el importe de la base imponible del impuesto determinada conforme a lo dispuesto en los apartados 1 a 4 del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de aplicar, en su caso, lo establecido en el apartado 5 del mismo artículo 107.

2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

✓ IRPF. Consulta Vinculante V2246-23 (27.07.2023)

■ **El consultante expone:** que ha solicitado y se le ha adjudicado la ayuda del Bono de Alquiler Joven en la Comunidad de Madrid durante todo el año 2022.

■ **Contestación:**

- La percepción de una ayuda para el pago del alquiler de una vivienda constituye para su beneficiario una ganancia patrimonial no amparada por exención alguna. Ganancia patrimonial no amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente. Adicionalmente, procede indicar que el importe de dicha ganancia (al no proceder de una transmisión) será la cuantía dineraria de la subvención percibida, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1.b) de la Ley del Impuesto, formando parte de la renta general, conforme a lo señalado en el artículo 45 de la misma ley.

- La imputación procederá al período impositivo en que esta ayuda se cobre.

2.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ IS. Consulta Vinculante V2214-23 (23.07.2023)

■ **La consultante expone:** que es una persona física que ostenta el 60% del capital social de la sociedad A. Dicha participación se ha mantenido desde hace más de 10 años. La sociedad A realiza actividades económicas a efectos del Impuesto sobre Sociedades de tal forma que ni ha tenido en el pasado la consideración de sociedad patrimonial a efectos del impuesto ni lo será en el futuro con la normativa actualmente vigente. La sociedad A ha ido acumulando beneficios no distribuidos por un importe aproximado de 2 millones de euros.

La consultante tiene intención de aportar las participaciones de las que es propietaria de la sociedad A a una sociedad íntegramente participada por aquélla (la sociedad B). Tras la aportación, la consultante seguirá detentando el 100 % del capital de la sociedad B y ésta poseerá, a su vez, el 60 % del capital de la sociedad A.





La sociedad B registrará contablemente su participación en A por su valor de mercado, incluyendo, por tanto, los beneficios no distribuidos acumulados con anterioridad a la aportación. Transcurridos dos años desde la aportación, se pretende acordar la distribución por la sociedad A de un dividendo equivalente a la totalidad de los beneficios no distribuidos acumulados por la sociedad A que sería percibido por la sociedad B.

■ **La consultante manifiesta:** en el escrito de consulta, que no existe ninguna intención de venta de las participaciones de la sociedad A ni actualmente que son propiedad de la consultante ni tras su aportación a la sociedad B.

La participación que actualmente posee la consultante en la sociedad A posee importantes plusvalías tácitas que hacen que la aplicación del régimen general del impuesto a la aportación objeto de la presente consulta diese lugar a una ganancia patrimonial significativa.

■ **La consultante pregunta:** En primer lugar, sobre el concepto de ventaja fiscal, se pregunta si tiene la consideración de ventaja fiscal aquella mejora en la posición tributaria que conlleva la realización de la operación respecto de la situación previa a su realización, debiendo compararse la situación tributaria previa a la realización de la operación y la posterior. Alternativamente, si por el contrario, el concepto de ventaja fiscal incluye también la eliminación de la propia tributación que se produciría por la realización de la operación acogida.

En segundo lugar, y aplicando dichas cuestiones al caso concreto, se consulta si en caso de que la aportación fuese objeto de comprobación por la Administración tributaria y a resultados de dicha comprobación se determinase la inaplicación del régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, la Administración tributaria debería liquidar a la consultante solamente el importe de los dividendos distribuidos por A (los beneficios no distribuidos acumulados antes de la aportación) o si, por el contrario, también se deberían hacer tributar las plusvalías tácitas de las participaciones de A aportadas.

■ **Contestación:**

[...] En la medida en que la entidad beneficiaria (B) adquiera participaciones en el capital social de la entidad A que le permitan obtener la mayoría de los derechos de voto de las mismas (60%), y siempre que concurren el resto de requisitos exigidos en el artículo 80 de la LIS, anteriormente citados, resultará de aplicación, a la operación planteada, el régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, en las condiciones y con los requisitos establecidos en dicha normativa.

[...] Cuando el objetivo principal que se persiga con la operación de reestructuración sea lograr una ventaja fiscal, no resultará de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS,





debiendo eliminarse la ventaja fiscal perseguida, en los términos previstos en el párrafo segundo del reproducido artículo 89.2 de la LIS.

[...] En este punto, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en el asunto Europark (asunto C-14/16), de 8 de marzo de 2017, así como la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2022 (Núm. Rec. 89/2018).

[...] Tal y como establece el TJUE, la eliminación de la ventaja fiscal sólo puede hacerse tras un análisis del caso concreto, una vez se hubiere determinado que la operación de reestructuración hubiera tenido como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscales, tras un examen global de la operación.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia número 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022, en su Fundamento Jurídico Quinto, ha señalado que la obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento, puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, siendo la ventaja fiscal prohibida, distinta del propio diferimiento fiscal, la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación, más allá de otros motivos económicos.

[...] Por tanto, los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

[...] La apreciación de los motivos por los que se llevan a cabo las operaciones de reestructuración son cuestiones de hecho que deberán ser apreciadas por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación, atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, tanto anteriores como simultáneas o posteriores, en línea con lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiterada jurisprudencia (ver, por todas, la citada sentencia Euro Park Service, de 8 de marzo de 2017, en el asunto C-14/16).

[...] El registro contable de las participaciones recibidas de la entidad A por la entidad beneficiaria B deberán registrarse con arreglo a la NRV 21ª.2 del PGC, debiendo tomarse en consideración, a tales efectos, lo dispuesto en la consulta 4 del BOICAC 121 de 2020.

[...] el ingreso que deba computarse fiscalmente, derivado de la distribución de los dividendos por parte de la sociedad participada A, gozaría de la exención regulada en el artículo 21 de la LIS, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto.



B) AGOSTO, 2023

Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP) [IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES-IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS]

✓ IP-IS-IRPF **Consulta Vinculante V2355-23** (30.08.2023)

■ **La consultante expone:** que es una sociedad limitada unipersonal que tiene como actividad económica principal el arrendamiento de inmuebles, tanto de viviendas como de locales, contando para ello con una persona física (PF1) empleada con contrato laboral a jornada completa. La consultante tiene una única socia persona física que es, a su vez, administradora única de la sociedad.

■ **El consultante manifiesta:** que la persona física PF1, contratada por la entidad consultante, además de realizar este trabajo por cuenta ajena, en virtud del cual cotiza en el Régimen General de la Seguridad Social, realiza otro por cuenta propia como empresaria individual, que consiste en la intermediación en la compraventa y alquiler de viviendas, cotizando por ello en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos. Dicha persona se está planteando jubilarse y, entre las posibilidades, contempla la de solicitar la jubilación activa, en los términos que prevé el Real Decreto 5/2013, de 15 de marzo, dado que cumple los requisitos para acceder a esta modalidad. De esta forma, con la jubilación activa, dejará de realizar la actividad económica individual mencionada, pero continuará trabajando a jornada completa como empleada de la entidad consultante y podrá percibir el 50% de la pensión de jubilación.

■ **El consultante pregunta:**

1º. ¿Cómo influye el hecho de que la única trabajadora con contrato laboral y jornada completa pase a estar en situación de jubilación activa cobrando el 50% de la pensión de jubilación en la calificación como actividad económica de la actividad de arrendamiento de inmuebles en los términos que establece el artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y, en particular, en relación con el requisito de la persona empleada?

2º. ¿Cómo influye el hecho de que la única trabajadora con contrato laboral y jornada completa pase a estar en situación de jubilación activa cobrando el 50% de la pensión de jubilación en la consideración como sociedad que no tenga por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, tal y como establece el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, también por remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio)?



**■ Contestación:**✓ Impuesto sobre el patrimonio

La exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra regulada en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio (en adelante, LIP), en los términos siguientes: [...]

Por lo tanto, para que la consultante pueda aplicar la exención respecto de las participaciones en la entidad mercantil en el Impuesto sobre el Patrimonio se deben cumplir las condiciones previstas en el precepto transcrito.

Por su parte, el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en

Los preceptos transcritos se remiten pura y simplemente al IRPF para determinar si existe actividad económica. En este sentido, el artículo 27 de la LIRPF establece lo siguiente: [...]

Por lo tanto, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, tal y como se ha expuesto anteriormente, es el artículo 27.2 de la LIRPF el que delimita cuando esta actividad constituye una actividad económica.

En el escrito de consulta remitido se plantea si el cambio en la naturaleza laboral de la única empleada de la entidad, pasando a un régimen de jubilación activa respecto de la actividad económica individual que la misma realizaba y por la cual cotizaba en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, si bien trabajando la jornada laboral completa como empleada de la mencionada entidad, supondría el incumplimiento de la condición prevista en el apartado a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, es decir, que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que por lo tanto, realice una actividad económica.

El Tribunal Supremo, en Sentencias de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, declaró que la existencia de pensión de jubilación es cuestión ajena a la normativa tributaria por lo que, si concurren los requisitos legales establecidos para el beneficio tributario, la percepción de aquella no es obstáculo para la procedencia de este.

Con independencia de la consideración del concepto de actividad económica a que se refiere el artículo 5 de la LIS, la calificación como económica de la actividad de una entidad, exclusivamente en lo que respecta a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, vendrá determinada por lo que disponga la LIRPF, a la que se remite el artículo y apartado anteriormente reproducido. Por tanto, se entenderá que procede la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP si concurren los requisitos para que la actividad de arrendamiento de



inmuebles pueda calificarse como económica por concurrir las circunstancias previstas en el artículo 27.2 de la LIRPF, es decir, la existencia, para la llevanza de la gestión, de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Así pues, partiendo de lo manifestado por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, la jubilación activa, en principio, no implica que el empleado no pueda dedicar la jornada completa de forma exclusiva a gestionar la actividad de arrendamiento de inmuebles, por lo que no impide que, siempre que cumpla los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, pueda resultar aplicable la exención del Impuesto de Patrimonio objeto de consulta, siempre que se den el resto de condiciones previstas para ello

✓ Impuesto sobre la renta de las personas físicas

A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), delimita cuando el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica estableciendo lo siguiente: [...]

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

En relación al requisito exigido de que el arrendador tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, se debe precisar que sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa. A este respecto, procede traer a colación el artículo 214 de la LGSS, anteriormente mencionado, en virtud del cual el disfrute de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, será compatible con la realización de cualquier trabajo por cuenta ajena del pensionista, pudiendo realizarse el mismo a tiempo completo o a tiempo parcial.

Por tanto, si la persona empleada continúa realizando su trabajo a jornada completa y en virtud de un contrato calificado como laboral por la normativa laboral vigente, los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles seguirán calificándose como rendimientos de actividades económicas en el IRPF

✓ Impuesto sobre sociedades





El artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que: [...]

El apartado 1 del artículo 5 define actividad económica como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso concreto del arrendamiento de inmuebles, la LIS establece que dicha actividad tiene la condición de económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En relación a este requisito exigido por la LIS para la actividad de arrendamiento (relativo a tener, al menos, una persona empleada), se debe precisar que sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa. Al respecto, cabe añadir que el artículo 214 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de Ley General de la Seguridad Social (en adelante, LGSS)

De conformidad con lo dispuesto en este precepto, el disfrute de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, será compatible con la realización de cualquier trabajo por cuenta ajena del pensionista, pudiendo realizarse el mismo a tiempo completo o a tiempo parcial.

Por tanto, si la persona empleada continúa realizando su trabajo a jornada completa y en virtud de un contrato calificado como laboral por la normativa laboral vigente, se entenderían cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 5.1 de la LIS a los efectos de determinar que la sociedad consultante desarrolla la actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA. **Consulta Vinculante V-2321 (10.08.2023)**

■ **La consultante expone:** que se dedica a la prestación de servicios funerarios y contrata la prestación del servicio religioso correspondiente a un sepelio.

■ **La consultante pregunta:**

■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone que "estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los





propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece [...]

Los anteriores preceptos son de aplicación general e implican el otorgamiento de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a quienes ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.

Del mismo modo, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes presten servicios religiosos realizando dicha actividad al margen de una actividad empresarial o profesional, como parece suceder en el supuesto consultado, sin que se haya producido la ordenación de medios de producción, materiales y humanos, con la intención de intervenir en el mercado, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de su actividad.

2.- De acuerdo con todo lo anterior, no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el servicio religioso prestado a la consultante si, como parece deducirse de la información aportada se efectúa al margen de una actividad empresarial o profesional en las condiciones señaladas en el punto anterior de la presente contestación.

A estos efectos, de la información objeto de consulta, parece deducirse que los servicios religiosos son efectuados por quien no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y la contraprestación satisfecha se corresponde con los gastos incurridos para el desplazamiento al sepelio.

3.- En cuanto a la obligación de emitir factura por las operaciones consultadas, el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992 dispone que los sujetos pasivos del Impuesto están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad.





El desarrollo de las obligaciones de facturación se efectúa en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), que establece en su artículo 2: [...]

De acuerdo con lo expuesto en el punto anterior de la presente contestación, los servicios religiosos consultados parecen realizarse al margen de una actividad empresarial o profesional. En estos casos, no existiría obligación de expedir factura según lo dispuesto en el artículo 2 del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, sin perjuicio de que puedan expedirse otros documentos, que, sin tener la consideración de facturas, puedan utilizarse a otros efectos.





FUNDEF
(1980-2023)

FUNDACIÓN para la
Promoción de los
Estudios Financieros

28/02/2023

Foro

TRIBUNALES NACIONALES
«Cuestiones tributarias»

TRIBUNAL SUPREMO

S. 24/2023 - 28.02.2023 Rec. 2059/2020

Sesión: 28 de febrero de 2023



Hacer clic en la imagen para visualizar el documento

VI. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



VI.I. REVISTAS

Desde «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO» nos congratulamos con los reconocimientos -por tanto de su éxito- obtenidos por **CARTA TRIBUTARIA [NUEVA ÉPOCA]**. Los logros alcanzados se describen por las Editoras Ejecutivas (Cristina García-Herrera Blanco y Saturnina Moreno González), en los términos que se manifiestan en el Editorial del Nº 188 (3/2023):« **Evaluación positiva de la 8.ª edición del proceso de evaluación de la calidad editorial y científica de las revistas científicas españolas de la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología (FECYT) junto con la mención de buenas prácticas en igualdad de género, en el área de Ciencias Jurídicas. Por otra parte, Crónica Tributaria "Nueva Época" ha sido aceptada para su inclusión en SCOPUS.**

¡FELICITACIONES!

SEPTIEMBRE/OCTUBRE, 2023

👉 **Revista de contabilidad y tributación. CEF**

A) REVISTA MENSUAL NÚM. 487. OCTUBRE, 2023.

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

▪ **«Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones *mortis causa*»**

👉 LUIS MIGUEL SALAS GARCÍA-NEBLE. Economista-Abogado. Profesor en CFPI Nuestra Señora de las Mercedes (España)

Extracto

«Pese a figurar en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea desde hace más de dos décadas, y ser corolario del principio de buena fe, no ha sido hasta fechas recientes cuando ha tenido lugar la configuración práctica del derecho a una buena administración. La silueta del mismo, en ocasiones erróneamente invocado como sinónimo





del principio de confianza legítima, ha sido moldeada en los últimos años por nuestros Altos Tribunales, trazándolo como límite al exorbitante poder ejecutivo y coercitivo de la Administración tributaria.

En este trabajo analizaremos de forma práctica los criterios doctrinales y jurisprudenciales que vienen marcando la fisonomía de los principios de buena administración y de confianza legítima. Asimismo, estudiaremos si de ellos puede colegirse algún recurso que ofrezca solución a ciertas desigualdades creadas por el alcance de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, que declaró inconstitucional la forma de cálculo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.»

▪ «Sobre la acreditación de la discapacidad en el IRPF y la equiparación al 65 % de discapacidad de la antigua «incapacitación» (a propósito de la STS de 8 de marzo de 2023)»

 CARLOS DE PABLO VARONA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cantabria. Investigador del SANFI (España)

Extracto

«El Tribunal Supremo refrenda el carácter declarativo, que no constitutivo, del certificado de discapacidad y su grado, abriendo la puerta a la acreditación por otros medios de prueba en el marco del IRPF. El trabajo aborda también en qué medida la antigua «incapacitación judicial» y el nuevo modelo de apoyo en la toma de decisiones acreditan una discapacidad del 65 %»

▪ «Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024»

 JOSÉ IGNACIO RUIZ TOLEDANO. Inspector de Hacienda del Estado. Vocal de Imposición Directa de las Personas Físicas en el TEAC (España)

Extracto

«Los Tribunales Económico-Administrativos desde 1924 resuelven las reclamaciones económico-administrativas (nacidas en 1881) para revisar los actos tributarios antes de la jurisdicción contencioso-administrativa. Los órganos económico-administrativos (Tribunales Económico-Administrativos: Central, Regionales y Locales y la Sala Especial para unificación de doctrina) actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias, pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Banco de Santander (C-274/14) concluye que los Tribunales Económico-Administrativos no cumplen con la exigencia de independencia en su aspecto interno que caracteriza a los órganos jurisdiccionales a los efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Sin embargo, es innegable que existe





dentro del Ministerio de Hacienda separación funcional entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos.

Su centenario el próximo año 2024 es un buen momento para entender su origen y evolución, de analizar su situación actual y de evaluar las posibilidades de evolución y mejora»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ «**La prescripción del crédito tributario no concurrente Análisis de la RTEAC de 16 de noviembre de 2022, RG 2225/2022**»

👤 ROSA FRAILE FERNÁNDEZ. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

Extracto

«El Tribunal Económico-Administrativo Central resuelve en alzada para la unificación de criterio un nuevo supuesto sobre la prescripción del crédito tributario cuando este se relaciona con el concurso de acreedores. Se trata de aclarar el momento en el que se reinicia el cómputo de la prescripción del derecho al cobro del crédito tributario que, sometido a convenio por ser concursal, no se ve, sin embargo, satisfecho a través del cumplimiento de tal convenio por tratarse de un crédito no concurrente, esto es, que no fue comunicado en tiempo a la administración concursal»

▪ «**Los intereses de demora son gastos deducibles en rendimientos de actividades económicas. Análisis de la STS de 24 de julio de 2023, rec. núm. 515/2022**»

👤 CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

Extracto

«En este comentario se analiza la importante Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 2023 en la que el tribunal extrapola al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) (rendimientos de actividades económicas) la doctrina establecida por su anterior Sentencia de 8 de febrero de 2021 referida al impuesto sobre sociedades. El criterio interpretativo del Alto Tribunal es que los intereses de demora tributarios tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IRPF y, dada su naturaleza 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 IRPF»





❖ CONTABILIDAD - Estudios

▪ «Metaverso y economías virtuales: una propuesta de registro contable para el patrimonio digital de las empresas»

👤 ISIDORO GUZMÁN RAJA (autor de contacto). Profesor titular de Universidad. Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas. Universidad Politécnica de Cartagena (España). Manuela Guzmán Raja. Doctora en Administración y Dirección de Empresas. Universidad Politécnica de Cartagena (España)

Extracto

«El presente estudio analiza el concepto de metaverso como realidad virtual emergente desde el punto de vista económico y contable, puesto que en los últimos tiempos se viene vislumbrando que será un medio utilizado por las empresas para desarrollar sus negocios, tal como lo evidencian las importantes cifras de recursos que se vienen destinando a este nuevo ecosistema digital, que actualmente se cifran en 500.000 millones de euros, y cuya puesta en marcha se espera en un plazo de tiempo que no se atisba demasiado largo»

▪ «Rentabilidad económica en hoteles y restaurantes: un enfoque económico-contable y de localización»

👤 RUBÉN LADO-SESTAYO (autor de contacto). Profesor contratado doctor (acreditado a profesor titular). Universidad de Santiago de Compostela (España); Milagros Vivel-Búa. Profesora titular (acreditada a profesora catedrática). Universidad de Santiago de Compostela (España); María Amparo Centeno-Carballido. Profesora e investigadora. Universidad de La Coruña (España); Jessica Lorenzo-González; Investigadora en formación. Universidad de Santiago de Compostela (España)

Extracto

«La rentabilidad económica es una variable estratégica en la gestión corporativa turística, que fue fuertemente erosionada durante la reciente pandemia generada por el virus SARS-CoV-19. Este trabajo evalúa los determinantes de rentabilidad en una muestra de hoteles y restaurantes españoles durante el periodo 2018-2021, poniendo especial foco en la situación de pandemia. Al mismo tiempo, considera como posibles determinantes, tanto variables propias del negocio, que emanan de sus informes contables, como variables relativas a su ubicación geográfica, ya que las estadísticas denotan una heterogeneidad territorial en el efecto de la pandemia. La evidencia empírica obtenida muestra que ambas variables son relevantes, tanto para hoteles como restaurantes, sin existir importantes diferencias entre ambos negocios. Así, tanto los gestores corporativos como los





responsables de gestión de los destinos turísticos han de considerarlas para mejorar la rentabilidad de la empresa turística»

❖ CONTABILIDAD - Análisis doctrinal

«Contrato de fiducia sobre aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico. Análisis de la consulta 4 del BOICAC 132, de diciembre de 2022»

👉 JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO. Profesor del CEF.- UDIMA (España)

Extracto

«Esta consulta analiza el tratamiento contable relativo a un contrato de fiducia sobre el aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico »

❖ CONTABILIDAD - Casos prácticos

«Ejercicio resuelto de la convocatoria para la confección, mediante pruebas selectivas, de dos listas de Técnicos/as de grado medio en gestión administrativa al servicio del Parlamento de Navarra»

👉 FERNANDO VALLEJO TORRECILLA. Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

(Convocatoria para la confección, mediante pruebas selectivas, de dos listas de Técnicos/as de grado medio en gestión administrativa al servicio del Parlamento de Navarra, aprobada por la Mesa del Parlamento de Navarra, en sesión celebrada el 11 de abril de 2022).

Sumario

«Ejercicio de contabilidad pública. Contabilización de diversas operaciones de un ejercicio presupuestario y presentación del resultado presupuestario ajustado y del estado del remanente de tesorería»

👉 **TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria**

[Taxlandia - Blog fiscal y tributario \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

→ Entradas septiembre ,2023

▪ **«La interrupción de la prescripción de la responsabilidad tributaria» (05.09.2023)**

👉 FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista

Introducción





Comentario a las sentencias del TS nº 1022 y 1023/2023 de 18 de julio de 2023, (ECLI:ES:TS:2023:3311y ECLI:ES:TS:2023:3309

«Iniciamos el año judicial tras el paréntesis estival con dos sentencias del Tribunal Supremo que aunque dictadas el 18/7/2023 hemos conocido ahora. Dos sentencias que vienen a afirmar y reafirmar una doctrina y conceptos que serán básicos para resolver una multitud de asuntos que esperan fecha de resolución en las sedes judiciales y administrativas.

Aunque estas sentencias vienen a corroborar lo que ya había anticipado el propio Tribunal en sentencia de 14 de octubre de 2022, Nº de Recurso: 6321/2020,ECLI:ES:TS:2022:3819 merecen unos comentarios, pues a mi juicio despeja toda duda sobre aspectos de la responsabilidad esenciales y que habían sido entendidos erróneamente por la Administración y por no pocos órganos judiciales»

▪ «Lo previo y lo simultáneo»

🔥 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada (12.09.2023)

Introducción

«El relámpago es la luz emitida por el rayo –el rayo se refiere a la electricidad del fenómeno y el relámpago es su manifestación luminosa- uno y otro se producen de forma simultánea; el trueno es el sonido que resulta del rayo provocado por la expansión y contracción del aire y como la velocidad a la que viaja el sonido es más baja que la de la luz, siempre apreciamos primero la luz del rayo simultaneada con el resplandor del relámpago para, más tarde, escuchar el estruendo que produce el trueno. Por eso, el relámpago siempre precede al trueno y no son fenómenos atmosféricos que se produzcan de forma simultánea.

Viene este introito a propósito de la imposibilidad de identificar en un orden temporal lo previo y lo simultáneo aplicado al desarrollo de los procedimientos tributarios. En ellos, la posible ampliación de las actuaciones administrativas actúa a modo de relámpago que deslumbra al contribuyente anticipándole el estruendo del trueno representados por la propuesta de liquidación, lo que supone que aquel anuncio de ampliación tiene que producirse necesariamente con carácter previo al trueno que representa la propuesta de liquidación»

▪ «Beneficios fiscales al alquiler en la nueva Ley de Vivienda» (14.09.2023)

🔥 PABLO G. VÁZQUEZ. Abogado Tributarista

Introducción





(Reflexión sucinta sobre la controvertida interpretación administrativa acerca de su extensión)

«Cuando se mezclan ingentes cantidades de normativa con cierta dosis de baja calidad en la misma la legislación “de garrafón” producida no pasa (ni debe pasar) en absoluto inadvertida.

Y los estragos que dicha confusión y falta de determinación y claridad suelen provocar en la Seguridad Jurídica son bien conocidos por todos los afectados.

Pues bien, algo así ha ocurrido con las reducciones en IRPF para calcular el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario de los alquileres de vivienda que la nueva Ley de Vivienda trajo bajo su manto. Algo que, si bien para los litigadores tributarios no deja de ser lógicamente una cuestión menor, para los que nos dedicamos al asesoramiento fiscal en cambio la situación ha sido bien distinta. Intentaré explicar a qué me refiero exactamente»

▪ «**Determinación de la base de la sanción por falta de ingreso en IRPF en caso de “interposición” de una sociedad para prestar servicios profesionales**» (19.09.2023)

👤 MANUEL LUCAS DURÁN. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá.

Introducción

«El Tribunal Supremo (TS) ha resuelto en dos resoluciones recientes [SSTS de 6 y 8 de junio de 2023 (rec. cas. 8550/2021 y 5002/2021)] dos supuestos en los que el contribuyente discutía cuál es la base de la sanción por la falta de ingreso del art. 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en relación con regularizaciones tributarias realizadas respecto de sociedades creadas para prestar servicios profesionales. A pesar de la similitud entre los hechos que están en la base de ambas sentencias, las conclusiones a las que llega el Alto Tribunal difieren significativamente. En las líneas que siguen se debatirá sobre los efectos jurídicos que conllevan tales resoluciones y de posibles exégesis alternativas de los preceptos interpretados»

▪ «**La Ley 1/1998: un melancólico aniversario**» (26.09.2023)

👤 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo.

Introducción

«La pasada semana, durante los días 21 y 22 de septiembre, se hermanaron dos delegaciones territoriales de la Asociación Española de Asesores Fiscales (la de Madrid-Zona Centro y la de Andalucía-Sevilla y Extremadura) con el





objeto de celebrar en Cádiz (¡qué gran elección!) unas jornadas para evocar los 25 años de la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Y allí acudí en una doble condición, como asociado y como ponente, con el fin de "festejar" un cuarto de siglo del nacimiento de una criatura que nos dejó pronto, auténtico "canto del cisne" de los derechos y garantías de los contribuyentes en nuestro ordenamiento jurídico. Como recordó el gran Eduardo Luque, no se sabía bien si conmemorábamos un nacimiento o estábamos lamentándonos de una prematura defunción»

👉 **BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España**

[a281cab7-8038-4df4-19f4-9af052a796ca \(registradores.org\)](https://www.registradores.org/a281cab7-8038-4df4-19f4-9af052a796ca)

NÚMERO 281 – SEPTIEMBRE, 2023

▪ «**Régimen fiscal de los contratos o pactos sucesorios** (A propósito de la STC 62/2023, de 24 de mayo)»

👉 JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Introducción

«La figura de los contratos o pactos sucesorios es controvertida. Como es lógico, el debate se ha producido fundamentalmente en el ámbito civil, pero también se ha generado cierta controversia acerca de su tratamiento fiscal, fundamentalmente en el ISD y el IRPF.

En el presente artículo nos referiremos al régimen fiscal de los contratos o pactos sucesorios en el Derecho español, para centrarnos luego en la modificación normativa introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio,

y en la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) que la ha analizado, principalmente desde la óptica de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria»

👉 **NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid**

Nº 111 SEPTIEMBRE/OCTUBRE 2023

▪ «**Algunas reflexiones sobre el primer devengo del Impuesto Temporal de solidaridad sobre Grandes Fortunas**»

(La seguridad jurídica no protege solo frente a los cambios normativos retroactivos)

👉 GLORIA MARÍN BENÍTEZ. Abogada





Resumen

«La singular premura en la tramitación, aprobación y nacimiento del ITSGF ha suscitado algunos reparos en términos de seguridad jurídica. Estos reparos se han tratado de desarticular afirmando que el carácter instantáneo de este impuesto excluye cualquier atisbo de retroactividad en la aplicación de su norma reguladora al ejercicio 2022 y, con ello, la necesidad de realizar el juicio ponderativo con el que el Tribunal Constitucional enjuicia la compatibilidad de las normas que incurren en una retroactividad de grado medio con la seguridad jurídica.

Sin perjuicio de que no compartamos esa clasificación automática del ITSGF como instantáneo, pensamos que la seguridad jurídica no protege solo frente a los cambios normativos retroactivos sino también frente a los cambios normativos repentinos que no dejan margen temporal de adaptación a los contribuyentes. Este hurto a la posibilidad de adaptación al cambio normativo, consecuencia de los atajos adoptados en la tramitación parlamentaria del ITSGF, también quiebra, en nuestra opinión, la seguridad jurídica»

▪ «¿Quo vadis, Tribunal Constitucional?»

 Javier Gómez Taboada. Abogado tributarista.

Resumen

«El Tribunal Supremo, en unas recientes sentencias del pasado mes de julio, ha avalado la peculiar limitación de efectos que el Tribunal Constitucional introdujo en la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU. Lo llamativo del caso es que el Tribunal Supremo interpreta que el Tribunal Constitucional es libre para determinar esa limitación, incluso aunque ésta pueda entrar en eventual conflicto interpretativo con los preceptos de la Constitución y de su propia Ley Orgánica que así lo regulan»

▪ «Relevancia de los certificados de estar al corriente de las obligaciones tributarias en la nueva regulación sobre modificaciones estructurales»

 JULIA VILLALÓN PÉREZ-ARTACHO. Abogada. Miembro de la AEDAF

Resumen

«Los certificados de estar al corriente de las obligaciones tributarias acreditan hechos de la relación jurídico-tributaria frente a terceros, fundamentalmente, frente a entidades públicas (por ejemplo, para la solicitud de subvenciones o la licitación de contratos públicos) y frente a entidades privadas (por ejemplo, en operaciones de adquisiciones o financiaciones en los que la obtención de estos certificados se incluye como condición precedente para su perfección). A partir





de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2023, la utilidad de estos certificados cobra notoria relevancia al incluirse la exigencia de aportar estos certificados tanto en el proyecto de transformación como en la solicitud de certificado previo al Registrador Mercantil. Sin embargo, esta nueva exigencia plantea numerosos interrogantes y puede complicar de forma considerable la ejecución de las modificaciones estructurales»

👉 REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

Edita. Asociación Española de Asesores Fiscales

Nº 142 JULIO/SEPTIEMBRE

EDITORIAL

«Las reglas de limitación de la deducibilidad de gastos financieros en el impuesto sobre sociedades a la luz del derecho de la unión europea»

👉 JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Director de la Revista Técnica Tributaria. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)

Introducción

«Con el fin de evitar determinados esquemas de planificación Iscal recurrentemente empleados por los grupos multinacionales, basados en la concesión de préstamos por entidades no residentes que disfrutaban de una imposición directa privilegiada, mediante los que se persigue minorar la tributación sobre la renta societaria exigible por el país de residencia de la entidad prestataria, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), contiene determinadas medidas específicamente dirigidas a limitar la deducibilidad de los gastos financieros satisfechos por los sujetos pasivos de este impuesto, que fueron incorporadas en nuestro ordenamiento tributario en el año 2012, en un escenario de crisis económica y elevado déficit público»

I. ESTUDIOS

▪ «La proyección de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel»

👉 MARÍA RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid (España)

Resumen

«Este trabajo tiene como objetivo, en primer lugar, analizar los problemas que se plantean en el sistema europeo de protección multinivel de los derechos





fundamentales y el papel que está desempeñando la *Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea* (CDFUE) en esta tarea, repasando las claves para su aplicación y los problemas sobre su capacidad para limitar la actuación de los poderes públicos de los Estados, de acuerdo con los arts. 51.1 y 53 de la Carta. En segundo lugar, el trabajo se centra en analizar la proyección de la CDFUE sobre la reciente jurisprudencia del TJUE, en particular el alcance del art. 47 de la Carta en relación con asuntos planteados en el ámbito tributario, donde con frecuencia se trata de dirimir hasta qué punto existe un vínculo de conexión entre el derecho europeo y una normativa nacional de contenido procedimental. Esta problemática se extiende también al ámbito de los principios consagrados en la Carta, cuya escasa claridad juega en detrimento de la eficacia de los derechos, como muestra la difusa aplicación del principio de buena administración en el ámbito tributario»

▪ «Evolución y situación actual de la calificación jurídica de las Contraprestaciones por los servicios públicos locales»

👤 CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad Autónoma de Madrid (España)

Resumen

«En este trabajo se analiza la evolución de la calificación jurídica de las contraprestaciones exigidas por los servicios públicos locales. Se expone tanto la evolución de la jurisprudencia (especialmente la del Tribunal Supremo y la del Tribunal Constitucional), como las reformas normativas que se han sucedido. Por último, se ofrece un estudio crítico de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local»

▪ «Pasado, presente y futuro de la responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario»

👤 ESAÚ ALARCÓN GARCÍA. Académico correspondiente de la RAJYL (España)

Resumen

«En el presente trabajo se lleva a cabo una síntesis de la evolución jurisprudencial de la figura de la responsabilidad patrimonial del Estado que ha derivado en la regulación actual, prevista en las leyes 39 y 40/2015, la cual ha sido objeto de examen por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 28 de junio de 2022. A la luz de dicha resolución, se examina cuál es el régimen de reparación de daños causados por el legislador en materia tributaria, culminándose todo ello con el análisis de un reciente proyecto normativo para adaptar la normativa española en la materia a la





citada STJUE, en el que se efectúan cambios de calado que pueden comportar un empeoramiento en la situación del afectado por la actuación dañosa»

▪ «Aplicación del Convenio de Arbitraje 90/436/CEE y la Directiva 2017/1852 para la Resolución de litigios en la Unión Europea en supuestos de fraude fiscal»

👤 AITOR NAVARRO IBARROLA. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Múnich (Alemania)

«El presente artículo aborda de manera crítica el acceso a los dos mecanismos de resolución de disputas en la aplicación de Convenios para evitar la doble imposición que existen en la Unión Europea, a saber, el Convenio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas y la Directiva de 2017 sobre sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales, en supuestos de fraude fiscal, con la finalidad de mostrar las múltiples deficiencias en el diseño actual de estas normas y proponer soluciones que impliquen un mejor tratamiento de la cuestión»

▪ «El paquete IVA en la era digital o «ViDA»

👤 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor en el International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) en Amsterdam. Profesor en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense en Madrid (España)

Resumen

«El 8 de diciembre de 2022, la Comisión Europea presentó un conjunto de propuestas conocidas como «IVA en la era digital (ViDA)» para modernizar el sistema de IVA de la UE. El objetivo es mejorar la eficiencia de la estructura del IVA de la UE para las empresas, al tiempo que refuerza su resiliencia Frente a las actividades fraudulentos mediante la promoción de la digitalización. La Directiva propuesta abarca tres puntos locales principales («pilares»):

1. La expansión de la facturación electrónica y la introducción de obligaciones relacionadas con la información digital.
2. La introducción de un concepto centrado en un único registro de IVA para agilizar el proceso y mitigar la necesidad de múltiples registros locales dentro de los estados miembros.
3. Sobre la ampliación de la norma del proveedor asimilado a los mercados en línea dedicados al alquiler de alojamientos de corta duración o a la prestación de servicios de transporte de viajeros.





Los contribuyentes deben de conocer estas normas para empezar a prepararse para los cambios radicales que se van a producir en materia de IVA en los años venideros»

II. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA NACIONAL Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

▪ **«Nulidad de las liquidaciones de plusvalía impugnadas antes de dictarse la STC 182/2021: STS de 28 de marzo de 2023, rec. núm. 4254/2021»**

👤 DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Autónoma de Madrid (España)

Resumen

«Las distintas sentencias del Tribunal Constitucional que han enjuiciado el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana han generado graves conflictos de interpretación y aplicación, por ello tiene interés el fallo contenido en esta sentencia que declara la invalidez de todas las liquidaciones que hubieran sido impugnadas en los casos en que la situación no estuviera «consolidada», es decir, siempre que no se tratara de situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, o de resoluciones administrativas firmes»

▪ **«¿El cálculo del porcentaje de perjuicio económico para la graduación de la sanción ha de hacerse utilizando en el denominador la cuota líquida o la cuota diferencial?: STS de 11 de abril de 2023, rec. núm. 7272/2021»**

👤 GASPAR DE LA PEÑA VELASCO. Catedrático de Derecho Financiero y tributario. Miembro de la AEDAF (España)

Resumen

«El Tribunal Supremo analiza cómo ha de interpretarse uno de los criterios de graduación de las sanciones tributarias. Aquel que tiene en cuenta el porcentaje que representa el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública. A estos efectos si el numerador es la cuantía no ingresada en la autoliquidación y el denominador «la cuantía que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación», este último concepto se concreta, de acuerdo con la sentencia, en la cuota líquida, es decir, antes de los pagos fraccionados y las retenciones y no en la cuota diferencial»

▪ **«¿Puede el órgano judicial declarar la nulidad de liquidaciones firmes y consentidas cuando se ha instado una solicitud de devolución de ingresos indebidos por contravenir el derecho europeo o es necesario acordar la retroacción para que se tramite previamente un procedimiento revisor de**





nulidad o de revocación?: STS de 13 de abril de 2023, rec. núm. 3774/2021»

👉 BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

Resumen

«El TS estima que ante una solicitud de ingresos indebidos fundada en la presunta nulidad de las liquidaciones firmes y consentidas (en este caso, de tasas dictadas con presunta infracción del derecho europeo), la Administración debe brindar al contribuyente la posibilidad de subsanar su pretensión recalificando la solicitud de devolución de ingresos indebidos como acción de nulidad o solicitud de revocación no siendo viable (en el caso examinado) que el órgano judicial entre al fondo, declare la nulidad de las liquidaciones y acuerde la devolución de lo ingresado»

▪ **«El responsable tributario y su naturaleza sancionadora: STS de 28 de abril de 2023, REC. Núm. 546/2021»**

👉 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada (España)

Resumen

«Se analiza el posible componente sancionador de la conducta que, como responsable solidario, queda recogida en el art. 42.2, a) LGT, y la posible fundamentación en el principio *non bis in ídem* de la oposición a un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad, instruido tras la anulación de otro anterior con el mismo fundamento legal»

▪ **«La aplicación de la exención por Reinversión en vivienda habitual al Cónyuge que no reside en ella en el Momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, en los casos en los que la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes: STS de 5 de junio de 2023, rec. Núm. 7851/2021»**

👉 LEOPOLDO GANDARIAS CEBRIÁN. Abogado y profesor de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid (España)

Resumen

«El Tribunal Supremo, tomando como base la unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual en circunstancias asimiladas, entiende que en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación





efectiva de la vivienda habitual en el momento de su transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en ella»

▪ **«El Tribunal Supremo avala la limitación de efectos contenida en la STC 186/2021 ¿Un poder constituido no sujeto a la Constitución?:SSTS de10 de julio de2023. REC. núm. 4701/2022 y 5181/2022»**

👤 JESÚS CUDERO BLAS y JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Abogados. Antiguos magistrados del Tribunal Supremo

Resumen

«La STC 186/2021, que declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos reguladores del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resolvió limitar los efectos en el tiempo de su pronunciamiento. El contenido de esa limitación y el modo en el que se le dio publicidad por el Tribunal Constitucional han sido y son ciertamente polémicos, dando lugar a un debate jurídico que ha alcanzado al Tribunal Supremo. En dos recientes sentencias del pasado mes de julio, el Alto Tribunal avala la acotación que de sus efectos realizó el máximo intérprete de la Constitución Española»

▪ **«La doctrina del TEAC sobre la residencia fiscal de las personas físicas»**

👤 ABELARDO DELGADO PACHECO. Abogado. Profesor Asociado en la UAM Madrid (España)

Resumen

«El TEAC ha dictado en los primeros meses de 2023 varias importantes resoluciones en las que por vez primera construye una detallada doctrina sobre la interpretación de los criterios domésticos para la determinación de la residencia fiscal de una persona física. Ciertamente, esta doctrina nace con la limitación de no afrontar todavía la interpretación conjunta de estos criterios domésticos y de los contenidos en el artículo 4 del MCOCODE, en los supuestos de doble residencia. No obstante, la nueva doctrina del TEAC completa la contenida en una resolución anterior de 19 de diciembre de 2022 (04837/2019) y ofrece un detallado análisis del artículo 9 de la Ley del IRPF»

III. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA NACIONAL Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

▪ **«Establecimiento Permanente a efectos de la imposición indirecta: STJUE de 29 de junio de 2023, c-232/22»**

👤 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Universidad de Valencia (España)





Resumen

«Según el TJUE, un establecimiento permanente a efectos del IVA no debe examinarse en Función del prestador de los servicios, sino del destinatario de los mismos. Por tanto, existirá un establecimiento permanente si el sujeto pasivo destinatario dispone de manera permanente y adecuada de medios humanos y técnicos en el Estado miembro en el que se realizan las prestaciones de servicios, y si esos medios le permiten recibir y utilizar en él tales prestaciones de forma efectiva»

▪ «Denegación de devolución de tributos y pago de intereses contrarios al Derecho UE: STJUE de 8 de junio de 2023, C-322/22»

👤 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Universidad de Valencia (España)

Resumen

«Una normativa nacional que deniega la devolución de un tributo recaudado infringiendo el Derecho de la Unión Europea y el pago de intereses por ese ingreso indebido es contraria a los principios de cooperación leal, efectividad y equivalencia. Tal normativa nacional no puede existir en virtud de los principios europeos mencionados, puesto que no puede limitarse temporalmente el periodo de devengo de intereses en base al momento en que se publica la sentencia del TJUE que declara la contrariedad del impuesto en cuestión con el Derecho comunitario»

▪ «La discriminación de fondos de inversión inmobiliaria extranjeros implica una restricción a libertad de movimiento de capitales: STJUE de 27 de abril de 2023, c-537/20»

👤 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Universidad de Valencia (España)

Resumen

«La normativa alemana sujeta por obligación real a los Fondos de Inversión Inmobiliaria no Residentes mientras que sus homólogos residentes están exentos del impuesto resulta contraria al artículo 63 del TFUE. El TJUE considera que esta diferencia de trato supone una restricción a la libertad de movimiento de capitales en la medida en que se trata de forma distinta dos tipos de inversión equivalentes solamente por motivo de su residencia fiscal. Esa diferencia no queda justificada ni por razones de interés general ni por no poder ser comparadas objetivamente ambas situaciones»

▪ «Excepción a la exención obligatoria de la imposición sobre productos energéticos y de la electricidad: STJUE de 22 de junio de 2023, C-833/21»





 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Universidad de Valencia (España)

Resumen

«Si bien el Derecho de la Unión Europea prevé un sistema de exenciones obligatorias en el marco de la imposición de productos energéticos y de la electricidad, existe una excepción que permite a los Estados miembros gravar el carbón usado para producir electricidad «por motivos de política medioambiental». La normativa española del Impuesto sobre el Carbón cumple este requisito, puesto que el TJUE ha identificado un vínculo entre la estructura de este impuesto especial y el objetivo de influir en el comportamiento de los sujetos pasivos para proteger en mayor medida el medio ambiente»

IV. PRONUNCIAMIENTOS PENDIENTES DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

▪ «Cuestiones admitidas a casación por el Tribunal Supremo pendientes de resolución»

 GABINETE DE ESTUDIOS DE AEDAF

Resumen

▪ «**Categorías y elementos tributarios**»

- Procedimiento de apremio. Prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad.

▪ «**Procedimiento contencioso-administrativo**»

- Agotamiento de la vía económico-administrativa previo al acceso a la vía jurisdiccional. Solicitud de rectificación de autoliquidación.

- Ganancias y pérdidas patrimoniales. Normas específicas de valoración. Aportaciones no dinerarias a sociedades.

- Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cómputo de pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades.

- Rendimientos de actividades económicas. Rendimientos obtenidos por deportistas profesionales por la cesión de derechos de imagen.

- Devolución de ingresos indebidos. Devolución de los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Interés de demora. Anatocismo.

- Gastos no deducibles. Operaciones vinculadas. Método del precio libre comparable. Comparable interno.

▪ «**Impuesto sobre el Valor Añadido**»





IVA. Exención. Operaciones consistentes en gestión discrecional de carteras de clientes. Cambio de criterio de la DGT motivado por la STJUE de 19/07/2012, asunto C-44/11. Posibilidad de regularización de ejercicios no prescritos en los que el criterio mantenido por la DGT era el asumido por el obligado tributario.

▪ «Impuesto sobre el Patrimonio»

«Valoración de las participaciones en fondos propios de entidades. Principio de íntegra regularización»

V. PRACTICA PROFESIONAL

▪ «El artículo 70.dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La regla de uso o explotación efectiva»

👤 FERNANDO MATESANZ CUEVAS. Abogado.

Sumario

1. Introducción a la regla de uso o explotación efectiva
2. Las diferentes modificaciones legislativas de la regla de uso o explotación efectiva
3. La aplicación práctica de la regla de uso o explotación efectiva de acuerdo con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos (DGT)
4. Algunos aspectos controvertidos de la regla de uso o explotación efectiva
5. Efectos prácticos de la incorrecta aplicación de la regla de uso o explotación efectiva

Conclusión

👤 **CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales)**

Número. 188 - 3/2023

EDITORIAL

Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno

Editoras Ejecutivas de Crónica Tributaria "Nueva Época"

[...]

«Este nuevo número de la revista, el 188, contiene cinco aportaciones de la doctrina española en las que se analizan cuestiones de interés de nuestro sistema tributario. Por una parte, contamos con tres artículos que analizan el tratamiento tributario de determinados ámbitos: los rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la tributación del Tercer Sector en el IVA, y el trabajo y la realización de actividades empresariales y profesionales a





distancia en el Impuesto sobre la Renta, en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA. Por otra parte, se incluyen dos trabajos sobre cuestiones conflictivas del derecho penal tributario.

El primer trabajo, de Javier Luis De Miguel Marqués (asesor fiscal en FLM Experts Legals y Comptables, S.A.), lleva por título **“El tratamiento de los rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes: entre el principio comunitario de libre circulación de capitales y el constitucional de igualdad tributaria”**. Este artículo parte del diferente tratamiento tributario que los rendimientos del capital inmobiliario tienen en función de que sean percibidos por un residente o por un no residente. Esta diferente regulación en el IRPF y en el IRNR es estudiada por el autor desde una doble perspectiva. Por un lado, analizando su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea y en particular con el principio de libre circulación de capitales, y, por otro, desde una perspectiva interna, estudiando su acomodo con el principio constitucional de igualdad tributaria.

La conclusión de este autor es que no existe una justificación razonable que haga admisible dicho trato discriminatorio, por lo que entiende necesaria una modificación de la normativa. En particular, De Miguel Marqués ofrece una doble vía para equiparar el tratamiento entre residentes y no residentes. En primer lugar, en el ámbito comunitario, podría optarse por invocar la aplicación directa de los principios contenidos en los Tratados, en este caso en relación con la libertad de movimiento de capitales; o bien acudir a la posibilidad de elevar una cuestión prejudicial para dirimir este conflicto. En segundo lugar, también existe la vía de la inconstitucionalidad, por vulneración por el artículo 24 del TRLIRNR del principio de igualdad tributaria contenido en el artículo 31 de nuestra Constitución. Así, aunque existe menos jurisprudencia constitucional sobre los términos de comparación entre residentes y no residentes, el razonamiento lógico deductivo del juicio de igualdad construido jurisprudencialmente por el TC y el TJUE son coincidentes, por lo que entiende que, ante la ausencia de justificación para dicho trato desigual, se podría concluir que el precepto en cuestión contraviene el principio constitucional de igualdad tributaria.

El segundo trabajo de este número de *Crónica Tributaria* es un estudio de Juan Jesús Gómez Álvarez (Universidad de Almería) sobre los **“Aspectos controvertidos sobre la tributación de las entidades del Tercer Sector en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones interiores”**. El autor nos ofrece un estudio sistemático de la doctrina y de la jurisprudencia en este ámbito. Entre ellas destacan el análisis de las diferencias entre el concepto de establecimiento de carácter social y entidad sin ánimo de lucro, la aplicación de las diferentes exenciones y la interacción de estas con las deducciones.

Las exenciones del IVA constituyen uno de los aspectos que mayor controversia generan dentro de los beneficios fiscales aplicables a las entidades del Tercer Sector. El autor defiende que la supresión de la exención en determinadas





actividades, y su sustitución por la aplicación de un tipo de gravamen, si bien reducido, podría ser beneficiosa para sus integrantes. En general, la regulación de las exenciones presenta aspectos criticables, pero especialmente en lo que se refiere a las vinculadas a la educación y a las actividades deportivas, tal y como se justifica en este trabajo. Por su parte, Gómez Álvarez propone una reforma del régimen de deducciones, con el fin de permitir que los sujetos que integran este sector puedan acceder a ciertas ventajas de las que actualmente disfruta la Administración Pública, justificándolo en la naturaleza de las actividades que llevan a cabo que responde en todo caso al interés general. Para ello, sería imprescindible la aprobación de una Ley del Tercer Sector, que categorizara de forma correcta los sujetos que lo integran y otorgase seguridad jurídica.

Por último, a juicio de este autor el tipo de gravamen del 0% para las entregas de bienes a las entidades sin ánimo de lucro, introducido por la Ley 7/2022, de 8 de abril, ha sido clave para que los miembros del Tercer Sector puedan percibir donaciones de un amplio número de entes, en la medida en que estos podrán deducir las cuotas soportadas. Sin embargo, la limitación de su aplicación a los sujetos catalogados como entidades sin ánimo de lucro lleva a Gómez Álvarez a abogar por una reforma de la ley que permita un estímulo de participación que beneficie a los sujetos del Tercer Sector de manera uniforme.

La profesora Marta Marcos Cardona (Universidad de Murcia) nos ofrece un estudio sobre **“El delito de alzamiento de bienes y su compatibilidad con la autotutela ejecutiva. Concurrencia de procedimientos administrativo y penal”**. Este artículo estudia la idoneidad de separar y compatibilizar los dos escenarios a disposición de la Administración tributaria, esto es, por un lado, la vía penal, “con reserva de la acción civil”, cuya sentencia, si resultase condenatoria, sancionaría el ilícito cometido y, por otro, la vía administrativa, mediante el ejercicio de la autotutela ejecutiva, que buscaría reparar el daño causado a través de la acción de cobro de la deuda tributaria. La hipótesis de la que parte el trabajo es la de un escenario caracterizado por la posibilidad de sustanciarse los procedimientos penal y ejecutivo tributario en paralelo, evitando una eventual prescripción del delito que conllevaría la impunidad de la conducta. Para ello tiene que haber necesariamente una reserva de la acción civil, al ser el procedimiento administrativo de recaudación, a través de la autotutela ejecutiva, la sede donde se están realizando las acciones de cobro.

Del análisis legal realizado se deduce que cuando en el curso de las actuaciones de recaudación ejecutiva se adviertan indicios de delito de alzamiento de bienes se debe instar la acción penal de conformidad con el artículo 95.3 LGT, en la medida en que no hay exigencia alguna que prevea la paralización del procedimiento administrativo cuando en su transcurso se detecten indicios de la posible comisión por parte de los obligados tributarios de un delito de alzamiento de bienes. La autora afirma que no existe prejudicialidad penal ni atentado contra el principio de *non bis in idem* y, por lo tanto, no colisionan las actuaciones judiciales penales con





las procedimentales administrativas. La denuncia penal buscaría condenar las conductas penalmente reprobables, pero sin que la Administración tributaria cediera su autotutela ejecutiva para procurar el cobro de lo adeudado por el deudor principal y, en su caso, los derivados responsables. El delito de alzamiento de bienes castiga la provocación deliberada del deudor de su vaciamiento patrimonial que desemboca en una situación de insolvencia (con independencia de que esta sea real o simulada), que impide la ejecución del derecho de crédito por los acreedores. En el ámbito tributario es el subtipo del art. 257.1.2.º (alzamiento para eludir la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo) el que encauza mejor la posible acción penal como respuesta a las actuaciones fraudulentas graves de vaciamiento patrimonial.

Otro interesante estudio contenido en este número es el que nos presenta Marta Moreno Corte (Universidad Complutense de Madrid), bajo el título **“El descubrimiento de «indicios» de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada”**. Como es sabido, cuando la Administración tributaria aprecie “indicios de delito contra la Hacienda Pública” en el seno de las actuaciones inspectoras, pasará “el tanto de culpa a la jurisdicción competente” o remitirá “el expediente al Ministerio Fiscal” con la autorización previa o simultánea del órgano competente de la Administración. Ese tránsito de las actuaciones inspectoras al proceso penal o “fase preprocesal” requiere del adecuado equilibrio entre el deber de contribuir y las garantías constitucionales asociadas al derecho de defensa.

En este contexto, la autora nos ofrece un estudio de Derecho comparado que nos permite conocer algunas de las cuestiones más conflictivas en este ámbito, analizando en particular las siguientes cuestiones: (i) el umbral de indicios a partir del cual se entiende transformada la naturaleza de las actuaciones (de inspección tributaria a investigación sustancialmente penal) y la posición jurídica del obligado tributario (de inspeccionado a sospechoso del delito); (ii) el *modus operandi* de las Administraciones cuando descubren los indicios de delito, incidiendo en sus potestades y en la tramitación que han de dar a los expedientes; (iii) el estatus del obligado tributario convertido en sospechoso y, en concreto, los derechos y garantías que tiene reconocidos; y (iv) la posibilidad de una doble reacción punitiva administrativa y penal ante la existencia de hechos fiscales con relevancia penal. Moreno Corte nos ofrece, además de la regulación española, la situación sobre estos temas en un conjunto de países, en particular, Alemania, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal.

La conclusión de Moreno Corte es que la experiencia comparada refleja la repercusión que tiene la aparición de las sospechas de delito en la naturaleza de las actuaciones inspectoras y en el estatus jurídico del obligado tributario. El estudio comparado también nos enseña que es posible dotar a la actuación de la Administración tributaria de las suficientes potestades para que pueda, con total suficiencia y legitimidad, hacer efectivo el deber de contribuir persiguiendo aquellas conductas insolidarias contrarias al mismo, pero al mismo tiempo sin impedir que,





en el caso de aparecer sospechas iniciales de delito en el seno de sus actuaciones de inspección, se activen las garantías constitucionales asociadas al derecho de defensa del obligado tributario, transformándose su deber activo de colaboración en un derecho a permanecer pasivo (esto es, a guardar silencio y a no colaborar en su propia autoincriminación). La profesora Moreno Corte considera que el legislador español no ha acometido esta cuestión, limitándose a prever la tramitación administrativa de los buscados indicios racionales del delito.

Cierra la sección de artículos doctrinales el trabajo de la profesora Irene Rovira Ferrer (Universidad Oberta de Catalunya) sobre **“Propuestas para adaptar y mejorar el IRPF, el IS y el IVA al trabajo a distancia y a la realización de actividades económicas o profesionales desde el domicilio”**. La autora parte de la necesidad de adaptar la normativa tributaria a la nueva realidad del trabajo a distancia, tanto desde el punto de vista del empleador como de los empleados. Igualmente, en relación con el trabajo por cuenta propia, se presentan potenciales mejoras que podrían ser convenientes respecto a la realización de actividades económicas o profesionales desde el domicilio de los empresarios y profesionales.

La perspectiva de la autora en sus diferentes propuestas no es solo buscar una adecuada tributación, sino también ofrecer un mayor respeto del Derecho de la Unión Europea, una mayor garantía de los principios de justicia tributaria y seguridad jurídica de la Constitución y una simplificación del cumplimiento y control de las obligaciones tributarias que permitan reducir la presión fiscal indirecta y la conflictividad. Así pues, entre otras, la profesora Rovira Ferrer para mejorar la tributación de las actividades económicas y profesionales realizadas desde el domicilio de los empresarios y los profesionales propone, en el ámbito del IRPF, el establecimiento de la presunción *iuris tantum* de afectación a la actividad económica de los teléfonos móviles y, en el ámbito del IVA, el mantenimiento de la exención del alquiler de la vivienda del empresario o profesional en el IVA de la parte no afecta a su actividad económica (sin perjuicio de la conveniencia de reconocer la exención general del “arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles” que requiere el art. 135.1.l) de la Directiva 2006/112/CE), o la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas o pagadas respecto de todos los gastos que, de forma total o parcial, se afecten a una actividad profesional o empresarial que genere derecho a ello. Por su parte, en relación con los empleados y los empleadores, destacan en el ámbito del IRPF de los empleados, el reconocimiento de la irrelevancia tributaria de las entregas de bienes y prestaciones de servicios necesarias para la realización de la prestación laboral susceptibles de utilización privada o el reconocimiento de la irrelevancia tributaria de los pagos a los trabajadores para la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su prestación laboral o para compensar la utilización laboral de sus elementos personales. En el ámbito del IS de los empleadores y, por remisión, del IRPF, la incorporación de la presunción *iuris tantum* de la deducibilidad de las cuantías abonadas en concepto de compensación a los trabajadores que consten





como tales en el acuerdo de trabajo a distancia. En el ámbito del IVA, el reconocimiento de la presunción *iuris tantum* de la afectación directa y exclusiva a la actividad profesional o empresarial de los elementos que el empleador, conforme a la LTD, debe entregar a los empleados a efectos del IVA (salvo en el caso de que les permita su utilización para necesidades personales que vayan más allá de los usos socialmente aceptados).

Para cerrar este número, en la sección de comentarios de bibliografía, incluimos la recensión que Yeray Villegas Almagro (doctorando del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga) realiza a la monografía sobre **“El (in)cumplimiento tributario. Resultados de su investigación e implicaciones para el Derecho tributario”** de Bernardo D. Olivares Olivares, y José Olivares Rodríguez (Editorial Tecnos Madrid, 2023).=

I. ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

▪ **«El tratamiento de los rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes: entre el principio comunitario de libre circulación de capitales y el constitucional de igualdad tributaria»**

👉 JAVIER LUIS DE MIGUEL MARQUÉS. Economista. Graduado y doctorando en Derecho. Fiscalista

Resumen

«El autor analiza la cuestión del diverso tratamiento fiscal dispensado por el legislador español a los rendimientos del capital inmobiliario para el caso de no residentes fiscales en España, en relación al recibido por los residentes. Comienza por recoger la situación del asunto en sede comunitaria, con base en los procedimientos de infracción de norma comunitaria que, a este respecto, se han incoado en los últimos tiempos. A continuación, enjuicia este diferente tratamiento desde una perspectiva bifronte: por un lado, reflexionando sobre su encaje en el principio constitucional tributario de igualdad tributaria, y por otro, analizando cierta jurisprudencia comunitaria sobre la libre circulación de capitales, principio íntimamente relacionado con la igualdad de trato»

▪ **«Aspectos controvertidos sobre la tributación de las entidades del tercer sector en el impuesto sobre el valor añadido en las operaciones interiores»**

👉 JUAN JESÚS GÓMEZ ÁLVAREZ. Contratado predoctoral FPI. Universidad de Almería

Resumen





«El presente trabajo aborda los diversos aspectos controvertidos del IVA, en relación con las entidades del Tercer Sector. La carencia de una ley específica que las enmarque, junto con la falta de consideración de tales organizaciones como empresarios o profesionales, en determinados casos, dificulta su análisis. A través de un estudio sistemático de la doctrina y la jurisprudencia se examinan algunas de las principales cuestiones en la interacción de estos sujetos con el impuesto indirecto. Entre ellas destacan: las diferencias entre el concepto de establecimiento de carácter social y entidad sin ánimo de lucro, la aplicación de las diferentes exenciones y la interacción de estas con las deducciones. El trabajo concluye con unas reflexiones sobre la aplicación del tipo del 0% y sobre los nuevos interrogantes planteados a raíz de la reciente aprobación de la Ley de residuos y suelos contaminados»

▪ «El delito de alzamiento de bienes y su compatibilidad con la autotutela ejecutiva. Concurrencia de procedimientos administrativo y penal»

👤 MARTA MARCOS CARDONA. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Murcia

Resumen

«Se analiza la posibilidad de tramitar simultáneamente una acción penal por delito de alzamiento de bienes con el procedimiento ejecutivo de apremio, previa reserva de la acción civil de responsabilidad. En esta línea, la acción penal se impulsaría sin tener que ser postergada a la conclusión del procedimiento ejecutivo que está siendo dirigido contra el obligado principal y los responsables colaboradores en la ocultación de su patrimonio»

▪ «El descubrimiento de «indicios» de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada»

👤 MARTA MORENO CORTE. Docente e investigadora postdoctoral. Dpto. Derecho Mercantil, Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

Resumen

«El descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal en el seno de las actuaciones inspectoras está inmerso en un importante vacío legal, que plantea serias dudas sobre su verdadera naturaleza, así como sobre la posición jurídica del obligado tributario desde que la investigación «administrativa» va encaminada a sustentar los «indicios» de delito para dar traslado de lo actuado a la vía penal. El presente trabajo realiza un estudio comparativo para identificar cómo se está articulando la cuestión en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, a luz de los Derechos alemán, francés, italiano, neerlandés y portugués»





▪ «Propuestas para adaptar y mejorar el IRPF, el IS y el IVA al trabajo a distancia y a la realización de actividades económicas o profesionales desde el domicilio»

👤 IRENE ROVIRA FERRER. Profesora agregada de Derecho Financiero y Tributario Universitat Oberta de Catalunya

Resumen

«La misma necesidad que dio lugar a la Ley 10/2021, de 9 de julio, del Trabajo a Distancia (acomodando la regulación laboral al trabajo no presencial tras su generalización durante la pandemia de COVID-19), hoy requiere la oportuna adaptación de la normativa desde el punto de vista fiscal (tanto desde el punto de vista del empleador como de los empleados). En este contexto, el objetivo principal del presente trabajo es la aportación de una serie de modificaciones normativas que podrían ser de interés en el ámbito de los principales tributos afectados: el Impuesto sobre la Renta las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, considerando el mayor desarrollo normativo respecto de determinados aspectos aquí relevantes en relación con el trabajo por cuenta propia, este estudio partirá de la determinación de las potenciales mejoras que también podrían ser convenientes respecto a la realización de actividades económicas o profesionales desde el domicilio de los empresarios y profesionales, procurando solventar los problemas que plantea la aplicación de la regulación actual»





VI.2 PODIUM AUTORAS/AUTORES

👤🎓 SEPTIEMBRE, 2023



GLORIA MARÍN BENÍTEZ. Abogada

«Algunas reflexiones sobre el primer devengo del Impuesto Temporal de solidaridad sobre Grandes Fortunas» (La seguridad jurídica no protege solo frente a los cambios normativos retroactivos)

(NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid. Nº 111/2023)

👤🎓 OCTUBRE, 2023



LUIS MIGUEL SALAS GARCÍA-NEBLE

«Buena administración y confianza legítima:

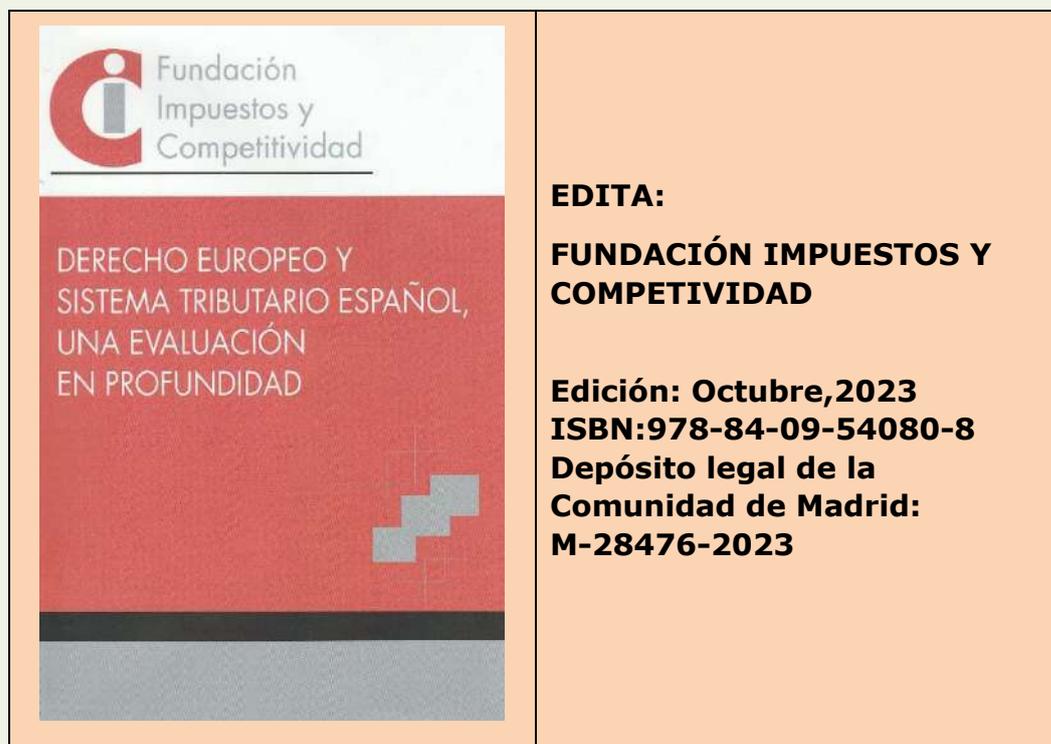
a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones mortis causa»

(1.er Premio «Estudios Financieros» 2023. Revista de contabilidad y tributación. CEF. Revista Mensual Num. 487).



VII. BIBLIOTECA LIBROS-MONOGRAFÍAS

I. «DERECHO EUROPEO Y SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, UNA EVALUACIÓN EN PROFUNDIDAD»



1. INTRODUCCIÓN

2. ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN

El análisis de la perspectiva internacional en materia tributaria es, claramente, uno de los terrenos preferentes de desarrollo de la labor investigadora promovida por la Fundación.

Así lo prueban trabajos como el de Fiscalidad internacional y competitividad, el Plan de acción BEPS o el muy reciente estudio sobre ayudas de Estado. En todos ellos ocupa particular protagonismo el Derecho de la Unión Europea.

Esa vocación, junto con la experiencia acumulada, han animado al Patronato a elevar la perspectiva y analizar con visión general, las relaciones, asimétricas, asimetrías, posibles discrepancias entre el Derecho Europeo y el régimen del sistema tributario español. Y todo ello teniendo en cuenta el





Derecho Positivo, que regula ambos sistemas jurídicos. así como la Jurisprudencia de los Tribunales competentes, en España y en las Instituciones Europeas.

La primacía del Derecho de la UE da pleno sentido conceptual a ese análisis, cuyo interés crece cada día, por la experiencia acumulada tras más de 35 años de pertenencia de España a la Unión, así como por el creciente impulso de las soluciones fiscales desde instancias internacionales- de las que el Derecho de la UE se ha hecho eco de manera muy activa- y por el incremento, al hilo de esas iniciativas, de las soluciones de armonización fiscal cada vez más relevantes, habiendo superado claramente el marco estricto del Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el régimen Aduanero para los que originariamente regían, casi en exclusiva, esas pautas.

Siendo así que, a decir verdad, la armonización -entendida en el sentido estricto del término no ha sido el cauce único, ni casi tampoco el principal, de influencia del Derecho de la Unión Europea en los sistemas fiscales de los Estados miembros.

Durante muchos años, las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y las decisiones de la Comisión Europea en materia de ayudas de Estado - posteriores Sentencias del Tribunal General-, han generado impactos muy llamativos en el Sistema Tributario de los Estados miembros. Siendo destacable, en el concreto caso español, la enorme incidencia de las decisiones y sentencias en materia de ayudas de Estado, - asunto al cual la Fundación dedicó un estudio monográfico, buen reflejo de la relevancia de las actuaciones habidas en ese terreno,- con impacto en la imposición directa, terreno ajeno durante muchos años al impulso "armonizador" de las instituciones europeas en materia tributaria; y del mismo modo, la interpretación de las libertades Fundamentales del marco de la UE han tenido enorme impacto en este terreno, mediante la interpretación de las mismas por el Tribunal de Justicia.

Más recientemente, y con el indudable impulso del Plan de acción BEPS promovido desde la OCDE. ha sido clara la incidencia normativa de la UE en el marco de la imposición directa, con la aprobación de las Directivas ATAD1 y ATAD2, aprobadas en un ámbito hasta ahora ajeno a la que la doctrina ha denominado armonización positiva-y que, junto a las sucesivas reformas de la DAC, han marcado un claro protagonismo comunitario en la reciente política legislativa de los Estados miembros.

De este modo, sin atribuir nuevas competencias tributarias a la UE, ni modificar los mecanismos de adopción de decisiones en este terreno, ha sido muy destacable el aumento de la incidencia de la Unión en la política fiscal de los Estados miembros, y entre ellos de España, caso que nos ocupa.

Por otro lado, la influencia del Derecho de la Unión en la regulación y aplicación del Sistema tributario español, no viene dada tan solo por iniciativas específicamente tributarias; pues siendo el Derecho de la Unión Europea, en su





conjunto "Derecho español", ha habido algunos principios generales de aquel, expresamente contemplados en los Tratados, y demás normas de la Unión, o bien explicitados por los Tribunales comunitarios, que han influido en la aplicación del Sistema Tributario español. Basta referirse a la proporcionalidad, o la exigencia de buena administración, para constatar la notable incidencia práctica de tales principios. Ocupando lugar especial en esa consideración la delimitación de los "derechos fundamentales" en el marco jurídico europeo, terreno en el que no cabe hablar solo estrictamente de Derecho de la Unión, por la clara incidencia del marco europeo general, en el que junto a la Carta de Derechos fundamentales de la UE, hay que considerar el Convenio Europeo de Derechos Humanos; siendo destacable además que esos principios y derechos fundamentales, y la interpretación dada a los mismos por el TEDH, obligan a los Estados en todo caso, y no solo cuando ejercen competencias en el ámbito del Derecho de la U E.

Esta compleja, y muy amplia interacción entre Derecho Europeo y Derecho español, referenciada al Sistema tributario español, ha exigido -al diseñar el programa del proyecto- establecer una "contenida" relación de cuestiones a abordar, pues la exclusión del enfoque enciclopédico así lo exigía. Para ello el grupo de trabajo constituido para la elaboración de este proyecto ha combinado, una visión con pretensiones de consideración completa de la interacción entre los dos ámbitos jurídicos mencionados, con una pragmática selección de asuntos particulares a tratar; el resultado de la cual establece el perfil de este libro, como documento final de la investigación desarrollada, estructurado en cinco partes, que responden a esos ámbitos de interacción mencionada: armonización positiva, instrumentos de armonización negativa, marco general del Derecho Europeo y del Derecho Fiscal español, incidencia en competencia normativa tributaria y, la aplicación del Derecho Europeo en España.

Hay, que confiar en que el lector o consultor de este trabajo no eche en falta alguno de los aspectos relevantes de la correlación entre Derecho europeo y sistema fiscal español; pero desde luego, hay que asumir pacíficamente que en el mismo no están incluidas todas las cuestiones puntuales susceptibles de consideración. Abundando por lo demás en la idea, de que, sin llegar a cubrir la totalidad de esas cuestiones puntuales, la Fundación Impuestos y Competitividad ha analizado en otros trabajos numerosas cuestiones de aquellas que ahora no se ha considerado oportuno tratar.

En contrapunto a las restricciones reconocidas en cuanto a asuntos tratados sobre el total de los posibles, hay que resaltar la riqueza de medios humanos aplicados en esta investigación, en la que la habitual combinación de profesionales vinculados con patronos de la Fundación junto con colaboradores externos, se ha concretado en un grupo sobresaliente, que además garantiza la variedad de





enfoques precisos para asegurar una visión lo más completa posible de la materia objeto de estudio.

En el análisis de las distintas cuestiones cabe citar a los siguiente autores, empezando por la "ARMONIZACIÓN POSITIVA":

- **Imposición indirecta**, para el estudio de asuntos relativos al IVA y los Impuestos Aduaneros, *Diego Arribas Plaza (CUATRECASAS)*, *Darya Budova y Luis Alberto Carrión Jimeno (URIA MENÉNDEZ)*, *Miguel Ferrández Amorós (KPMC)*, *Andrés Báez Moreno Profesor-Titular de Derecho Financiero y Tributario-* y *Aitor Navarro Ibarrola - doctor en Derecho Público con premio extraordinario-(UNIVERSIDAD CARLOS III)*.

Para el análisis de los Impuestos Especiales y la Imposición Medioambiental, *Gemma Patón García Catedrática de Derecho Financiero y Tributario-(UNIVERSIDAD DE CASTILLA LA MANCHA)*

- **Imposición directa**, abordando varias cuestiones con incidencia en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, *Luis Canelo Álvarez y Catalina Cubillo Pérez de Ayala (BAKER MCKENZIE)*, la normativa antiabuso de la UE, *Isabel Hidalgo Calache y Álvaro González Arias (EY ABOGADOS)*, la transparencia fiscal internacional, *Álvaro de la Cueva González- Coterá y Adrián Arroyo Ataz (CARRIGUES)*.

Completando esta parte con las cuestiones del suministro de información con trascendencia tributaria, *Ricardo López Rubio, Marina Arribas Martín y Nikolay Iliev Iliev (KPMC)* y los mecanismos de resolución de conflictos, *Roberta Poza Cid (PwC)*.

La segunda parte, que trata de los "INSTRUMENTOS DE ARMONIZACIÓN NEGATIVA", ha sido elaborada por:

- **Ayudas de Estado y Libertades básicas**, *Juan López Rodríguez (COMISION EUROPEA)*.

- EL "**MARCO GENERAL DEL DERECHO EUROPEO Y DEL DERECHO FISCAL ESPAÑOL**"- tercera parte del trabajo"- se analiza en dos capítulos, desarrollados por:

- **Derechos fundamentales del contribuyente en la UE**, *Saturnina Moreno González -Catedrática de Derecho Financiero y Tributario (UNIVERSIDAD DE CA5SILLA LA MANCHA)*

- **Principios constitucionales en materia tributaria**, *Jon Díaz de Durana, Lucía Fuente Brey" (DELOITTE)*

"**LA INCIDENCIA DEL DERECHO EUROPEO EN LA COMPETENCIA NORMATIVA TRIBUTARIA**" -cuarta parte del trabajo- en un solo capítulo, desdobra dos perspectivas:





- **El legislador estatal como transponedor y proponente**, *Juan López Rodríguez* (COMISIÓN EUROPEA).
- **incidencia en la capacidad normativa, tributaria, de Comunidades Autónomas y Entidades Locales**, *Gemma Patón García- Catedrática de Derecho financiero y Tributario* (UNIVERSIDAD DE CASTILLA LA MANCHA)

De nuevo un solo capítulo integra la quinta parte del estudio, "APLICACIÓN DEL DERECHO EUROPEO", con atención a varios aspectos de la cuestión:

- **aplicación de Derecho UE por los órganos administrativos y económico-administrativos españoles, y aplicación por los órganos jurisdiccionales, españoles y comunitarios**, *Darya Budova y Álvaro Merino García* (URIA MENÉNDEZ),
- **recuperación de tributos contrarios al Derecho UE**, *Juan Ignacio Moreno Fernández* (LETRADO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL).

Culminando el trabajo con el capítulo XIII de **CONCLUSIONES GENERALES**, redactado por *Miguel Muñoz Pérez* (PwC).

Por la redacción del mencionado capítulo de conclusiones generales, así como por la responsabilidad asumida en la delimitación del programa del trabajo y la labor de coordinación del mismo se atribuye la autoría del trabajo a la firma PwC.

Con todo, siendo extensa la relación de autores del trabajo, es obligado recordar que junto a ellos han contribuido al desarrollo del proyecto, gracias a su participación en las mesas de debate convocadas para análisis de los distintos capítulos, **un amplio número de "invitados"**, que en representación de distintos interlocutores sociales, con protagonismo relevante en el ámbito tributario, han aportado sus distintas visiones y opiniones; contribuyendo así al mejor desarrollo del proyecto, haciéndose sin duda por ello acreedores del agradecimiento de la Fundación y expreso reconocimiento de su aportación.

Del ámbito académico, hay que reseñar la participación de dos profesores universitarios, titulares de sendas cátedras Jean Monet, *Fernando Serrano Antón*, Catedrático de Derecho Financiero y, Tributario por la Universidad Complutense de Madrid, Cátedra Jean Monet "European, Cátedra Jean Monet "European Unión Fair tax", y *Juan Jorge Piernas López*, Profesor Titular de Derecho Internacional Público y Relaciones Internacionales de la Universidad de Murcia, Cátedra Jean Monet "The transformative European Union Law Power"

En representación de la **Administración Tributaria**, es obligado citar en primer lugar a *Jorge Ferreras Gutiérrez*, con destino en la Representación Permanente de España ante la UE, como Consejero Financiero Coordinador, y con una participación muy activa en la práctica totalidad de las mesas de debate.





Muy extensa es la relación de otros funcionarios de la AEAT, que han participado en alguna de las mesas de debate, según la temática de las mismas, pudiendo citar del **Departamento de Inspección**, Subdirección de Ordenación Legal, a *Manuel Luis Martínez Cabeza*, subdirector, y a *José Luis Salinero Cano* Inspector Asesor; y al Jefe del Área de Apoyo Procesal, *Marcos Alvarez Suso*. Del **Departamento de Gestión** a *María Sonia Sanz Sánchez*, Jefa de la Unidad Central de Información y Asistencia Digital. Del **Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales**, a *María Ángeles Marín Ramírez*, subdirectora de Inspección e Investigación, y a *Felipe Martínez Priego*, Jefe del Área de Control y Análisis de Riesgos de Comercio Exterior de esa misma Subdirección.

El sector empresarial ha tenido, asimismo, una amplia representación, con los siguientes participantes, *Montserrat Tomas Gil* (ABERTIS), *Daniel Gómez Olano* (FCC), *Luis Ignacio de Felipe* (FERROVIAL), *Luis López Tello* y *Álvaro González Cuervo* (REPSOL), *Elena de Caso* (SANTANDER), y *Ángel Martín* (TELEFONICA).

De entre ese grupo de invitados cabe destacar el papel asumido por *Jorge Ferreras*, *Fernando Serrano* y *Juan Jorge Piernas*, cuya activa implicación en el proyecto y privilegiada conexión profesional con el Derecho Europeo animaron al equipo coordinador a pedirles que desarrollasen conjuntamente una sesión holística, sobre la actual situación del Derecho Europeo en materia tributaria; sesión que completó las mesas de debate dedicadas a puntos concretos del programa. Un limitado reflejo de esa sesión, y de la opinión de los mencionados participantes ha quedado recogida en el "prologo" de este libro, mínimo reconocimiento a su generosa colaboración, y muy, cualificada opinión.

Al tiempo de agradecer la ayuda prestada por los distintos invitados es pertinente significar que su participación ha sido siempre a título personal, sin que sus opiniones fuesen expresión de la posición de las instituciones o empresas en las que prestan sus servicios; y sin que, por otro lado, su participación en el proyecto conlleve la asunción y apoyo de las recomendaciones y propuestas incluidas en el mismo; las cuales son exclusivamente imputables a los autores, que asimismo las han efectuado a título personal.

Recordatorio final obligado es el debido a las empresas que han contribuido financieramente con este proyecto, mediante la suscripción de sendos Convenios de Colaboración; siendo esto el caso de ABERTIS, REPSOL, SANTANDER y TELEFONICA.

2. ÍNDICE

→ Introducción

→ Prólogo





Jorge Alberto Ferreras Gutiérrez. (REPRESENTACIÓN PERMANENTE DE ESPAÑA ANTE LA UE)

Fernando Serrano Antón. (UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID)

Juan Jorge Piernas López. (UNIVERSIDAD DE MURCIA)

→ PARTE PRIMERA: ARMONIZACIÓN POSITIVA

Capítulo I. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTOS ADUANEROS

Diego Arribas Plaza (CUATRECASAS)

Darya Budova y Luis Alberto Carrión Jimeno (URÍA MENÉNDEZ)

Miguel Ferrández Amorós (KPMG)

1. Consideraciones generales

2. La pérdida de neutralidad en el IVA de las sociedades holding

- 2.1. La tenencia v gestión de participaciones en el IVA.
- 2.2. Problemática recurrente: la deducción del IVA soportado.
- 2.3. Problemática particular en la cesión de participaciones.
- 2.4. Reflexiones y propuestas.

3. Aplicación de la teoría del conocimiento como fundamento de la denegación de deducción en supuestos de fraude

- 3.1. El principio general de prohibición del abuso de derecho de la Unión y las tramas de IVA.
- 3.2. La aplicación de la "teoría del conocimiento" por la Administración.
- 3.3. Razones por las que la Administración debería seguir el cauce previsto en la norma interna para combatir el abuso o fraude.
- 3.4. Conclusión y propuesta de mejora.

4. Recuperación del IVA en créditos morosos

- 4.1. Introducción- Planteamiento de la problemática.
- 4.2. Jurisprudencia y doctrina.
- 4.3. Conclusiones v propuestas de mejora.

5. Cuestiones conflictivas en la determinación del valor en aduana: Crítica al uso de métodos estadísticos

Capítulo II. IMPUESTOS ESPECIALES E IMPOSICIÓN MEDIOAMBIENTAL

Gemma Patón García (UNIVERSIDAD DE CASTILLA LA MANCHA)

1. Introducción





2. Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables.

- 2.1. Marco normativo europeo y contexto global para la imposición sobre el plástico.
- 2.2. Régimen jurídico del impuesto.
- 2.3. Impacto en la competencia en el mercado global de plásticos y en la unidad de mercado.
- 2.4. Contribución nacional al plástico no reciclado versus el impuesto español sobre envases plásticos no reutilizables.

3. Gravamen temporal energético y su adecuación al marco legal de la Unión Europea.

- 3.1. La controvertida naturaleza del gravamen energético y su incidencia desde la perspectiva del Marco legal de la Unión Europea.
- 3.2. Análisis desde la perspectiva de las libertades comunitarias, principio de no discriminación v ayudas de Estado.
- 3.3. Gravamen temporal energético versus contribución solidaria europea.

4. Recapitulación

Capítulo III. INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA. SUPUESTOS EN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

Luis Canelo Álvarez v Catalina Cubillo Pérez de Ayala {BAKER MCKENZIE)

1. Introducción y reflexión general sobre la incidencia del derecho de la Unión Europea en el ámbito de la imposición directa.

2. Régimen de neutralidad fiscal y el requisito doméstico de existencia de rama de actividad para la escisión total no proporcional.

- 2.1. Procedimiento sancionador abierto contra el Reino de España por la Comisión Europea.
- 2.2. La proporcionalidad exigida en las escisiones totales
- 2.3. Consideraciones sobre la razón de ser de la exigencia de proporcionalidad cualitativa en las escisiones totales
- 2.4. Efectos restrictivos de la exigencia de rama de actividad en las operaciones de escisión total no proporcionales.

3. La limitación de los mecanismos para evitar la doble imposición económica, los gastos de gestiones referidos a las participaciones y sus efectos





- 3.1. Limitación cuantitativa en los mecanismos de nuestro ordenamiento jurídico interno para evitar la doble imposición económica.
 - 3.2. La regulación comunitaria de los dividendos y del concepto de gastos de gestión referidos a las participaciones.
 - 3.3. Supuestos conflictivos en la limitación cuantitativa a los mecanismos para evitar la doble imposición.
- 4. Propuesta de Directiva DEBRA. Un intento de reorientación de la financiación empresarial en el mercado único**
- 4.1. Origen y fundamentación de la medida.
 - 4.2. Contenido esencial de la propuesta de Directiva. Dos normas en sentido opuesto.
 - 4.3. Aspectos de mejora para el texto definitivo de la Directiva. Retos y oportunidades en su transposición.
- 5. Análisis del concepto de canon, y su evolución. Exigencia de beneficiario efectivo e interpretación dinámica de las normas**
- 5.1. El concepto de canon desde un múltiple prisma.
 - 5.2. La exención de tributación de los cánones bajo el marco comunitario
 - 5.3. Origen del concepto de beneficiario efectivo en el modelo de Convenio OC DE y la normativa comunitaria.
 - 5.4. Reciente evolución del concepto de beneficiario efectivo y su aplicación dinámica en las normas.

Capítulo V. NORMATIVA ANTIABUSO

Isabel Hidalgo Galache y Álvaro González Arias (EY ABOGADOS)

1. La normativa antiabuso general en el contexto del derecho de la Unión Europea

- 1.1. La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de abuso de derecho, montajes puramente artificiales y lucha contra la evasión viscal.
- 1.2. La cláusula "principal purpose test" en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y el Derecho de la Unión Europea.
- 1.3. Recepción de la norma antiabuso general en el Derecho de la Unión Europea.
- 1.4. Futuro de la norma antiabuso general en el Derecho de la Unión Europea: La propuesta de Directiva ATAD3 o "unshell"
- 1.5. Conclusiones





2. La normativa antiabuso en materia de asimetrías híbridas: la transposición de la ATAD2

- 2.1. La recepción de las normas sobre asimetrías híbridas en el Impuesto sobre Sociedades español.
- 2.2. Posibles incompatibilidades de las normas antiabuso en materia de asimetrías híbridas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con las libertades comunitarias.
- 2.3. Conclusiones.

CAPÍTULO V. ASPECTOS CONFLICTIVOS DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL ESPAÑOL A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Álvaro de la Cueva González-Cotera y Adrián Arroyo Ataz (GARRIGUES)

1. Introducción

2. Evolución del régimen de Transparencia Fiscal Internacional en el ordenamiento fiscal español

3. La Directiva ATAD1

4. El impacto de la Directiva ATADI en la normativa existente

- 4.1. Imputación de rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes.
- 4.2. El requisito de control de la entidad no residente
- 4.3. El requisito de tributación inferior a la norma española.
- 4.4. Rentas imputables.
- 4.5. La aplicación de la transparencia fiscal internacional a entidades holding.
- 4.6. La eliminación de la doble imposición internacional.
- 4.7. Las excepciones a la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.
- 4.8. Cláusula de exclusión aplicable a entidades residentes en la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo.

5. Conclusiones.

Capítulo VI. OBLIGACIONES DE SUMINISTRO DE INFORMACIÓN CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA

Ricardo López Rubio, Marina Arribas Martín y Nikolay Iliev Iliev (KPMG)

1. Introducción

2. DAC6





- 2.1. Breve comentario en relación a su génesis y al proceso de transposición en España.
- 2.2. Análisis de determinadas cuestiones conflictivas y su relación con la norma de transposición española.
- 2.3. Propuesta de mejores prácticas a considerar.

3. DAC7

- 3.1. Breve comentario en relación a su génesis y al proceso de transposición en España.
- 3.2. Análisis de determinadas cuestiones conflictivas.

4. DAC8

- 4.1. Breve comentario en relación a su génesis.
- 4.2. Regulación sobre cripto-activos v monedas electrónicas en la Unión Europea.
- 4.3. Recientes iniciativas de la OCDE en materia de transparencia fiscal relativa a los cripto-activos.
- 4.4. Principales características de la Propuesta de Directiva DAC8.
- 4.5. Regulación sobre los cripto-activos en España: Situación actual y posibles cambios normativos.

Capítulo VII. MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

Roberta Poza Cid (PwC Tax & Legal)

1. Introducción

- 1.1. Mecanismos de resolución de conflictos en la Unión Europea.
- 1.2. Antecedentes.

2. Procedimientos amistosos

- 2.1. Marco legislativo europeo
- 2.2. Transposición en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes v en el Reglamento de Procedimientos amistosos.
- 2.3. Arbitraje.
- 2.4. Terminación.
- 2.5. Efectos temporales de los procedimientos amistosos.
- 2.6. Procedimiento simplificado.
- 2.7. Instrumentos de resolución de conflictos en los supuestos de aplicación de las normas del Pilar 1 o el Pilar 2.

3. Actuaciones multilaterales de comprobación (DAC7)





- 3.1 Introducción
- 3.2. Controles simultáneos
- 3.3. Inspecciones conjuntas
- 3.4. Conclusiones

4. ETACA

- 4.1 Fase de admisión
- 4.2. Fase de análisis de riesgo
- 4.3. Fase de conclusiones
- 4.4. Conclusiones

5. Conclusiones

→ PARTE SEGUNDA. INSTRUMENTOS DE ARMONIZACIÓN NEGATIVA

Capítulo VIII. AYUDAS DE ESTADO Y LIBERTADES BÁSICAS

Juan López Rodríguez (COMISIÓN EUROPEA)

1. **Las libertades europeas y las ayudas de Estado como estructura vertebradora del Mercado Único**
2. **El principio de no discriminación**
3. **El contenido de las libertades**
 - 3.1 La libertad de circulación de trabajadores.
 - 3.2 La libertad de establecimiento.
 - 3.3 La libre prestación de servicios.
 - 3.4. La libre circulación de capitales.
4. **Las justificaciones a las restricciones**
 - 4.1 El abuso del derecho.
 - 4.2. La coherencia del sistema fiscal.
 - 4.3. El reparto equilibrado de la potestad tributaria.
 - 4.4. El principio de territorialidad.
 - 4.5. La eficacia de los controles fiscales y de la recaudación.

→ PARTE TERCERA: MARCO GENERAL DEL DERECHO EUROPEO Y DEL DERECHO FISCAL ESPAÑOL





Capítulo IX. DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE EN LA UNIÓN EUROPEA

Saturnina Moreno González (UNIVERSIDAD DE CASTILLA LA MANCHA)

- 1. Introducción**
- 2. El ámbito de aplicación de la carta de derechos fundamentales de la Unión Europea en materia tributaria**
- 3. La interacción de la Carta con el Convenio Europeo de Derechos Humanos y las Constituciones nacionales**
 - 3.1. La intersección entre la Carta y el Convenio Europeo de Derechos Humanos.
 - 3.2. La intersección entre la Carta y las Constituciones nacionales.
- 4. Los derechos fundamentales en la jurisprudencia del TJUE y su incidencia en el ordenamiento tributario interno**
 - 4.1. Los derechos a la vida privada, protección de datos de carácter personal y tutela judicial efectiva en la cooperación administrativa transfronteriza.
 - 4.2. Las garantías del derecho de defensa en los procedimientos tributarios y el derecho a una buena administración.
 - 4.3. Derechos Fundamentales y potestad sancionadora tributaria: Proporcionalidad de sanciones y vertiente procesal del principio *ne bis in idem*.
- 5. Conclusiones**

Capítulo X. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA, SU RELACION CON LA REGULACION Y PRINCIPIOS DEL DERECHO EUROPEO

Jon Diaz de Durana, Lucía Fuente Brey (DELOITTE)

- 1. Posibles vulneraciones del TFUE en el ámbito del IRNR: especial atención a la transmisión de bienes inmuebles**
- 2. La libertad de circulación de capitales en el Impuesto sobre el Patrimonio, en particular, el impacto de la no aplicación del límite conjunto IRPF-IP a residentes en la Unión Europea.**
- 3. Análisis de la compatibilidad con el TFUE y las libertades comunitarias de determinadas medidas adoptadas mediante Directiva**
 - 3.1. Transparencia fiscal internacional.
 - 3.2. "Exit Tax"

→ PARTE CUARTA: INCIDENCIA EN LA COMPETENCIA NORMATIVA TRIBUTARIA





Capítulo XI. INCIDENCIA DEL DERECHO EUROPEO EN LA COMPETENCIA NORMATIVA TRIBUTARIA

Juan López Rodríguez (COMISIÓN EUROPEA)

Gemma Patón García (UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA)

1. Valoración de la actividad del legislador estatal, en la doble faceta de "transponedor" y "proponente" de nuevas regulaciones

- 1.1. Introducción: sobre la naturaleza de la Unión Europea v su incidencia en el ordenamiento jurídico.
- 1.2. La distribución de competencias tributarias entre la Unión Europea v los Estados miembros.
- 1.3. El soft law como instrumento de coordinación fiscal.
- 1.4. Conclusiones

2. Incidencia en la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas y otros entes territoriales

- 2.1. Introducción
- 2.2. Incidencias desde la perspectiva de la armonización en la capacidad tributaria autonómica
- 2.3. Incidencia desde la perspectiva de las libertades comunitarias en la capacidad tributaria autonómica.
- 2.4. Incidencia del régimen de ayudas de Estado en el ejercicio en la capacidad normativa autonómica.
- 2.5. Incidencia del Derecho de la Unión Europea en la potestad tributaria local.
- 2.6. Conclusiones

→ PARTE QUINTA: LA APLICACIÓN DEL DERECHO EUROPEO EN ESPAÑA

Capítulo XII. LA APLICACIÓN DEL DERECHO EUROPEO, PERSPECTIVA DESDE ESPAÑA Y DESDE LA UNIÓN EUROPEA

Darya Budova v Álvaro Merino García (URÍA MENÉNDEZ)

Juan Ignacio Moreno Fernández (LETRADO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL)

1. Aplicación del Derecho de la Unión por los órganos administrativos y económico-administrativos de España

- 1.1. Algunas consideraciones sobre la aplicación del principio de prohibición del abuso de derecho por los órganos administrativos.
- 1.2. El papel de los Tribunales Económico Administrativos.





1.3. Propuestas de mejora.

2. Aplicación por los órganos jurisdiccionales

2.1. El planteamiento de las cuestiones prejudiciales por los Tribunales españoles.

2.2. Petición sobre transferencia de competencias al Tribunal General.

3. Recuperación de tributos contrarios al derecho de la Unión Europea

3.1. La revisión (revocación y nulidad de pleno derecho) de los tributos contrarios al Derecho de la Unión Europea.

3.2. La nulidad de pleno derecho de las sanciones impuestas con base en las normas declaradas contrarias al Derecho de la Unión Europea.

3.3. El actual régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

3.4. Soluciones necesarias.

CONCLUSIONES GENERALES

Capítulo XIII. CONCLUSIONES GENERALES. PROPUESTAS DE MEJORA

Miguel Muñoz Pérez (PwC Tax & Legal)

1. Introducción

2. Estructura y contenido de la obra

2.1. Armonización positiva: Imposición indirecta.

2.2. Armonización positiva: Imposición directa.

2.3. Armonización negativa: ayudas de Estado y libertades de circulación.

2.4. Marco general del Derecho europeo y del Derecho fiscal español.

2.5. Incidencia en la competencia normativa tributaria.

2.6. La aplicación del Derecho europeo en España.

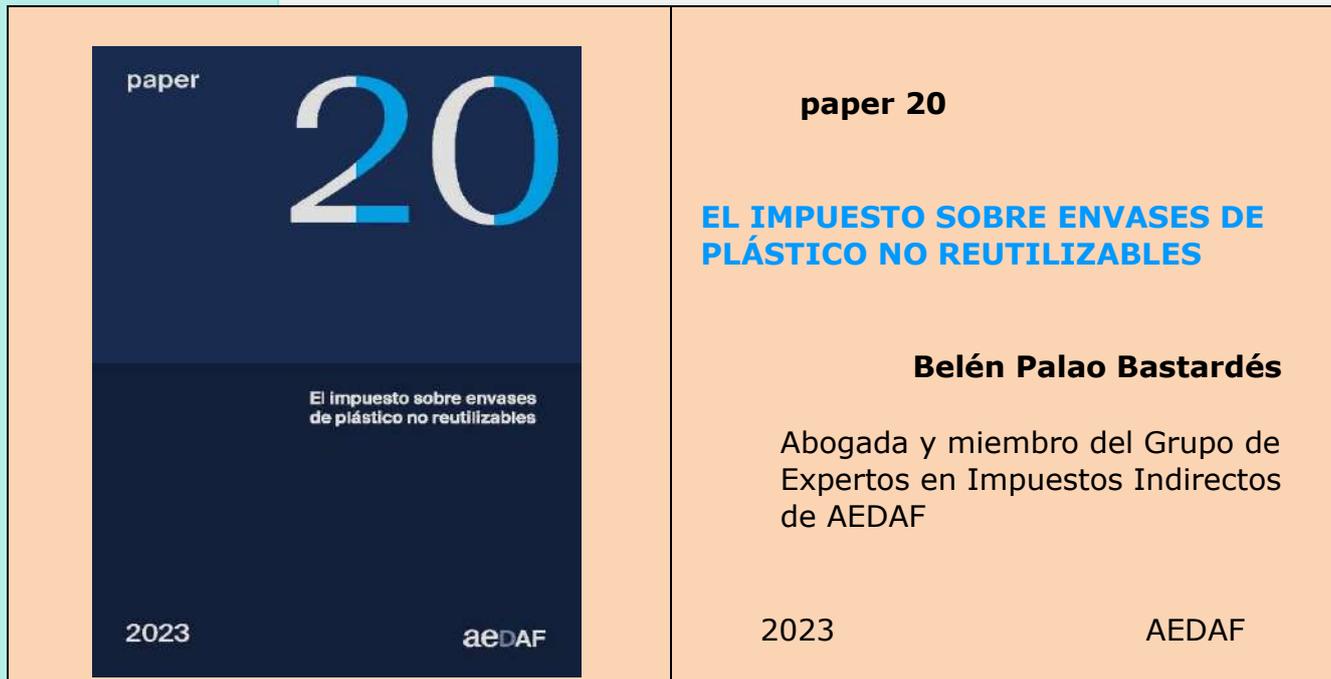
2.7. Conclusión.

Siglas y abreviaturas





II. «EL IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES»



[Depósito Legal M-27943-2023.ISBN. 978-84-89025-48-6 © Asociación Española de Asesores Fiscales]

- I. PRÓLOGO
- II. PRESENTACIÓN-ANTECEDENTES
- III. ÍNDICE

I. PRÓLOGO

«Estando en mi casa teletrabajando, una tarde del mes de febrero de 2023, recibo una llamada de Arturo Jiménez, el actual director del Gabinete de Estudios de AEDAF para comentarme que AEDAF estaría interesada en que escribiese un paper analizando el Impuesto sobre Envases de Plástico No Reutilizables (en adelante, IEPNR).

Metida en mi mundo de los impuestos indirectos y medioambientales, me hizo mucha ilusión que AEDAF pensase en la posible publicación de un paper relacionado el IEPNR, acostumbrada a ser la rara de los impuestos con los que nadie quiere o quería lidiar.

A lo largo de estos meses, junto con otros compañeros del despacho, nos hemos dedicado a analizar pormenorizadamente este impuesto, y nos hemos dado cuenta de que no éramos siquiera conscientes de muchos de los problemas de





que los adolece la norma. Todo ello me ha llevado a concluir que, al igual que sucede en muchos otros ámbitos de nuestra vida, cada día más, las normas fiscales carecen de calidad técnica y ello con independencia de los grandes técnicos con los que cuenta nuestra Administración.

Las prisas, la necesidad de cumplir con el programa acordado con la UE para poder percibir los fondos EU Next Generation y, porque no decirlo, la necesidad acuciante de recaudación, han dado lugar a la aprobación de un impuesto surrealista para cualquier estudioso de la materia tributaria que, a todas luces, tendrá que ser objeto de una revisión en profundidad puesto que las dificultades en su comprobación y, porque no decirlo, la litigiosidad, están aseguradas.

Es un impuesto con el que, debo reconocer, he llegado a tener pesadillas y nada mejor que entrar en un supermercado para darse cuenta de lo que significa el plástico en nuestra forma de vida y del impacto de este impuesto en nuestro día a día.

Este documento no busca sino compartir con el resto de los colegas de la profesión los distintos apuntes y cuestiones que, durante estos seis/ocho meses, hemos detectado y, porque no decirlo, sufrido, cuestiones algunas de ellas sin relevancia práctica y otras de gran enjundia, que están todavía sin resolver y que auguran un futuro, cuanto menos, inquietante en esta materia.

No puedo sino agradecer a AEDAF la oportunidad brindada y sin más, pasamos a analizar el impuesto»

II. PRESENTACIÓN-ANTECEDENTES

El 27 de noviembre de 2019 el Parlamento Europeo dio el visto bueno al equipo de comisarios capitaneado por la Presidenta Ursula von der Leyen quien, en su intervención ante la Cámara manifestó que, como consecuencia de su nombramiento, se abre una nueva etapa en la Union Europea (en adelante, UE) que contaría con una inversión y una legislación apropiada para liderar a nivel internacional las políticas de protección del medioambiente y cambio climático, el crecimiento, la inclusión, la innovación y digitalización, la protección de la democracia, los valores europeos, los derechos de los ciudadanos y el Estado de derecho.

Desde su nombramiento, la Comisión trabajo en el diseño y aprobación de un Pacto Verde cuya puesta en marcha se vio impactada por la crisis generada a nivel mundial del coronavirus. Así, determinados instrumentos económicos que la Comisión querría haber destinado, inicialmente, al cumplimiento de los objetivos previamente mencionados, tuvieron que ser desviados al Plan de recuperación para Europa, si bien con la vista puesta en los objetivos previamente fijados por la Comisión.





A tal fin, se creó un nuevo instrumento de financiación temporal denominado los Fondos EU *Next Generation* con el objeto de contribuir a reparar los daños económico y sociales inmediatos provocados por la pandemia de coronavirus, impulsando la recuperación mediante la utilización del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (en adelante, MRR).

El MRR es un instrumento destinado a conceder subvenciones y préstamos para apoyar reformas e inversiones en los Estados miembros de la UE por un valor total de 723.800 millones de euros. La percepción de estos fondos está sujeta a la elaboración por parte de los Estados Miembros (en adelante, EM) de planes de recuperación y resiliencia (en adelante, PRR) que tenían que recoger los planes de inversión y la consecución de una serie de hitos y objetivos pertinentes, bajo supervisión de la Comisión.

En este contexto, el 28 de febrero de 2020 la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en tanto a órgano dependiente de la Secretaria de Estado de Hacienda, publicaba un documento con el fin de someter a consulta previa la implantación de un impuesto que permitiese gravar los artículos de plástico de un solo uso destinados a contener o proteger productos alimentarios.

La posible implantación de esta nueva figura impositiva se justificaba en base a los siguientes argumentos:

- Por un lado, si bien se reconocía la importancia del plástico como material omnipresente en nuestra economía y nuestra vida cotidiana, también se señalaba el hecho de que su utilización y la gestión del residuo, debían tener un enfoque más circular, teniendo en cuenta que, según el documento publicado por el Ministerio, «[...] Cada año, entre 5 y 13 millones de toneladas de plástico (del 1,5 % al 4 % de la producción mundial) acaban en los océanos¹. En la UE, entre 150.000 y 500.000 toneladas de residuos de plástico acaban cada año en los océanos.[...] »
- En varias ocasiones tanto la UE como, en su caso, los distintos organismos internacionales manifestaron que, en el caso de España, existía un potencial para incrementar los impuestos medioambientales toda vez que, en el año 2017, los ingresos por los impuestos medioambientales en España representaron 1,83% del PIB frente al 2,40% de la media del resto de países de la UE.
- Por lo tanto, la implantación de esta nueva figura buscaba prevenir y reducir la utilización de los envases de un único uso destinados a contener y/o proteger productos alimentarios, contribuyendo asimismo a la adecuación de la fiscalidad medioambiental española a la media del resto de los Estados miembros.

Nadie contaba con que 14 días después, esto es, el 14 de marzo de 2020, el gobierno tuvo que declarar el estado de alarma, lo que supuso un antes y un





después en su política fiscal, como consecuencia del grave impacto económico y social causado por el coronavirus ya que España fue uno de los primeros EM en solicitar la percepción de los fondos EU- *Next Generation*.

En el caso español, el gobierno presentó un PRR en junio de 2020. En dicho PRR se recogía una serie de compromisos en materia fiscal, como parte del paquete de reformas. Así, en el Componente de Reforma 28 recogido en el PRR, se acordó, entre otras cosas, el establecimiento de un nuevo impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, asumiendo el compromiso de aprobar la nueva regulación durante el tercer trimestre del año 2021.

Por lo tanto, la creación del IEPRN formaba parte del plan de reformas y compromisos asumidos por el gobierno de España para poder percibir los distintos paquetes de ayuda vinculados a los Fondos EU- *Next Generation*.

Tras la revisión del citado PRR, el Consejo emitió una propuesta de Decisión Ejecución del Consejo relativa a la aprobación de la evaluación del plan de recuperación y resiliencia de España¹ en virtud de la cual se propuso su aprobación, dando lugar, el 8 de agosto de 2020, a la firma del Acuerdo de Financiación de la Comisión con el Reino de España. En consecuencia, a partir de ese momento, era claro y evidente que el gobierno de España estaba constreñido a implantar esta nueva figura impositiva, al ser una parte integrante del paquete de reformas comprometidas al amparo del PRR.

No podemos olvidar que los Fondos EU- *Next Generation* se financian con los recursos propios de la UE y dado el incremento en las ayudas a percibir por los EM, la Comisión Europea propuso varias vías de financiación distintas a las tradicionales, a saber, los derechos de aduanas, las contribuciones de los EM sobre la base del Impuesto sobre el Valor añadido (en adelante, IVA) o en su caso, las contribuciones basadas en la renta nacional bruta (en adelante, RNB), todo ello, con vistas a obtener un incremento en la recaudación de los recursos propios por parte de la UE a partir del año 2026. Así, se aprobaron las siguientes medidas:

En primer lugar, se acordó modificar el actual régimen de comercio de derechos de emisión con el fin de que el 25% de los ingresos procedentes del comercio de derechos de emisión en la UE vaya a financiar el presupuesto de la UE.

Por otro lado, se adoptó la decisión de crear un nuevo mecanismo de ajuste al carbón en frontera (en inglés, *carbón border adjutsment mechanism*- CBAM), aplicable a cualquier producto importado de un país o territorio tercero que no disponga de un sistema de precios del carbono similar al que está en vigor en la UE.

El objetivo de este nuevo recurso es ajustar el precio de importación de las mercancías procedentes de terceros territorios al precio de fabricación de estos mismos productos en la UE, con el fin de garantizar la equidad de trato con los productores o fabricantes europeos.





Partiendo de esta premisa, el 75% de lo recaudado se destinaria, al igual que ocurre con los derechos de aduanas, a financiar el presupuesto de la UE siendo así que el 25% restante tendría la consideración de "prima de cobranza" esto es, de recurso propio de los EM.

Este mecanismo ha sido finalmente aprobado el pasado 10 de mayo de 2023, mediante Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono2.

Por último, se propuso crear un nuevo impuesto con el fin de que una parte de los beneficios obtenidos por las grandes empresas multinacionales sea reasignada a la UE, en concreto el 15% todo ello en el marco del Pilar 1 del acuerdo marco inclusivo OCDE/G20.

Junto con estas nuevas fuentes de financiación, el 14 de diciembre de 2020, se aprobó la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, sobre el sistema de recursos propios de la Union Europea y que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom, por la que se introduce, una nueva contribución nacional basada en los residuos de envases de plástico no reciclados. como fuente de ingresos para el sostenimiento del presupuesto de la UE.

Así, el artículo 2.1.c) de esta Decisión señala que constituirán recursos propios consignados en el presupuesto de la UE, los ingresos obtenidos de aplicar un tipo uniforme de referencia al peso de los residuos de envases de plástico generados en cada EM que no se reciclen. El tipo uniforme de referencia será de 0,80 EUR por kilogramo, pudiendo ser de aplicación una reducción bruta anual a determinados EM en función de una serie de circunstancias.

Es importante tener en cuenta que, en tanto que contribución nacional destinada al sostenimiento del presupuesto comunitario, los EM tienen plena libertad para decidir como recaudar ese tipo de recursos. Es por ello por lo que el gobierno español opto por destinar la recaudación de este impuesto a financiar el importe de la contribución nacional.

En la UE son pocos los EM que han optado por la creación de un nuevo impuesto tendente a financiar el importe de la contribución nacional. Así, existen EM en los que ya está en vigor un impuesto que grava la utilización de determinados productos de plástico no reutilizables si bien se trata normalmente de tasas que no están vinculadas a la financiación de esta nueva contribución. Únicamente Portugal y Reino Unido que, recordemos ya no está en la UE, han introducido un impuesto de características similares al impuesto español, si bien con grandes diferencias. El único EM que tenía intención de aprobar un impuesto con las mismas características que el nuestro era Italia quien, en el último momento decidió retrasar su entrada en vigor al año 2024 y, a la vista de la experiencia española, se habla incluso de una posible retirada del impuesto.





Se trata pues de un caso único en la UE, siendo España el primer EM que crea un impuesto que, bajo una pretendida finalidad medioambiental, tiene como único objetivo la financiación parcial de la nacional creada en diciembre de 2020 todo ello de cara a sostener los denominados contribución Fondos EU *Next Generation*.

Estamos pues ante un impuesto con una presunta patena medioambiental, cuya ausencia queda en evidencia desde el momento en que no existe una conexión entre la finalidad que pretende perseguir este impuesto, esto es, la reducción en la utilización de un determinado tipo de envases mediante la afectación de los ingresos objeto de recaudación al incremento de políticas que fomenten la economía circular, así como mejora en la gestión y eficiencia de este tipo, y el uso o destino de los fondos recaudados.

Teniendo en cuenta el marco europeo en el que se encuadra este nuevo impuesto, a continuación, vamos a pasar a analizar los principales aspectos del impuesto, así como los problemas prácticos de interpretación que plantea y, por último, haremos un breve análisis de su adecuación a la normativa europea.

III. ÍNDICE

ABREVIATURAS

PRÓLOGO

PRESENTACIÓN

ANTECEDENTES

PARTE I

Elementos estructurales del IEPNR

1. **Ámbito objetivo del impuesto.**
 - 1.1. Del concepto de "envase".
 - 1.2. Del concepto "plástico" previsto en la norma.
 - 1.3. Del concepto "no reutilizable".
2. **Hecho imponible**
 - 2.1. Del hecho imponible fabricación y del concepto "fabricante".
 - 2.2. Del hecho imponible "importación".
 - 2.3. Del hecho imponible "adquisición intracomunitaria".
 - 2.4. Del hecho imponible "introducción irregular".
3. **Supuestos de no sujeción.**
4. **Devengo del impuesto.**
5. **Exenciones.**





- 5.1. Exenciones aplicables a las operaciones de fabricación, importación y/o adquisiciones intracomunitarias.
- 5.2. Exenciones aplicables a las importaciones y adquisiciones de producto, sujetos al impuesto.
- 5.3. Exenciones aplicables únicamente a las adquisiciones intracomunitarias.
6. Los contribuyentes del impuesto y la figura del representante.
7. La base imponible del impuesto.
8. Tipo impositivo y cuota íntegra.
9. Deducciones.
 - 9.1. Adquisiciones intracomunitarias de productos que posteriormente son expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto.
 - 9.2. Adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al IEPNR que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.
 - 9.3. Adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al IEPNR que, tras su entrega o puesta a disposición, sean devueltos por el adquirente para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación.
 - 9.4. Deducción aplicable por los fabricantes de productos sujetos al IEPNR que, tras su entrega o puesta a disposición, sean devueltos por el adquirente para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación.
10. Devoluciones.
 - 10.1. Devoluciones aplicables a los importadores.
 - 10.1.1. Importación de productos sujetos al impuesto que, posteriormente, son enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el importador o por un tercero en su nombre o por su cuenta.
 - 10.1.2. Productos importados sujetos al impuesto que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.
 - 10.1.3. Productos importados sujetos al impuesto que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe al adquirente.





10.2. Devoluciones aplicables a los adquirentes que no tengan la consideración de contribuyentes del impuesto.

11. Exacción del impuesto.

PARTE II

De las obligaciones formales y los problemas que plantean

1. Obligaciones que aplican a los fabricantes.
2. Obligaciones que aplican a los adquirentes intracomunitarios.
3. Obligaciones que aplican a los importadores.
4. La contabilización del IEPNR.

PARTE III

De la adecuación del IEPNR a la normativa comunitaria

1. Adecuación a las prohibiciones recogidas en el TFUE.
 - 1.1. De las prohibiciones recogidas en los artículos 28 y 30 del TFUE 78.
 - 1.2. De la prohibición recogida en el artículo 110 del TFUE.
 - 1.3. De las medidas recogidas en el artículo 34 del TFUE.
2. De la adecuación del impuesto al amparo de lo previsto en las Directivas 2020/62 y 2006/112/CE.

CONCLUSIÓN

BIBLIOGRAFÍA





FUNDEF
(1980-2023)

FUNDACIÓN para la
Promoción de los
Estudios Financieros

Foro
**TRIBUNAL de JUSTICIA de la
UNIÓN EUROPEA**

"Sentencia del Tribunal de Justicia de
la Unión Europea de 6 de octubre de 2022,
recaída en el asunto C-293/21"

Sesión: 7 de febrero de 2023

7/02/2023



Hacer clic en la imagen para visualizar el documento

VIII. CONDICIÓN HUMANA

[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

SEPTIEMBRE, 2023

■ **La empresa no vulnera el derecho a la libertad sindical al sustituir el correo electrónico por una app para distribuir información, según el Tribunal Supremo (25.09.2023)**

La Sala Social desestima un recurso de UGT que consideraba lesionado su derecho a la libertad sindical por la decisión de una empresa proveedora de servicios farmacéuticos que se decantó en 2020 por la app como medio de comunicación de información sindical general frente al correo electrónico.

La Sala Social del Tribunal Supremo considera que no hay vulneración de la libertad sindical cuando la empresa pide que el correo electrónico deje de ser el cauce para distribuir información sindical general y pone a disposición para ello una nueva herramienta informática (app) con superior funcionalidad y fácil accesibilidad.

El tribunal, en sentencia de la que ha sido ponente el presidente de la Sala, Antonio Sempere, desestima un recurso de UGT que consideraba lesionado su derecho a la libertad sindical por la decisión de una empresa proveedora de servicios farmacéuticos, con unos 1.200 empleados en toda España, que se decantó en 2020 por la app como medio de comunicación de información sindical general frente al correo electrónico.

La resolución analiza y aplica la doctrina constitucional y del propio Supremo sobre el uso sindical de las herramientas informáticas de la empresa, y, de acuerdo con la Fiscalía, ratifica la decisión desestimatoria de la demanda adoptada en primera instancia por la Audiencia Nacional.

Los magistrados concluyen que, de conformidad con la doctrina constitucional, la remisión de informaciones o comunicados a sus afiliados y a la generalidad de la plantilla es una manifestación de la libertad sindical, y la empresa debe permitir a los sindicatos utilizar a esos efectos, si lo posee, el sistema de comunicación electrónica con sus empleados.





Sin embargo, no se trata de un derecho absoluto, sino que caben restricciones, que deben justificarse, derivadas de sobrecostes, perturbación de la actividad productiva u otras. "La carga que pesa sobre la empresa no debe llegar al extremo de obligarle a mantener determinado sistema de comunicación electrónica, pero sí a justificar las restricciones impuestas", señala el Supremo, que recuerda que la Audiencia Nacional ha concluido que el nuevo medio de comunicación (la app) compite ventajosamente con el anterior.

La Sala también comparte otros cuatro motivos explicados por la Audiencia para dar por cumplido ese deber de justificación: 1º los cambios tecnológicos normalizan el recurso a las aplicaciones informáticas multifuncionales; 2º no constan dificultades en el uso de la nueva aplicación; 3º Las funcionalidades de la app compiten ventajosamente con las listas de distribución anteriores; y 4º ningún menoscabo aparece desde la perspectiva del tratamiento de datos.

A ello añade el Supremo que no se ha acreditado, ni enjuiciado, que exista una restricción o impedimento para que el sindicato realice envío de correos electrónicos personalizados.

▪ **Archivada la causa abierta por posible vulneración de la libertad religiosa en un gag de TV3 (25.09.2023)**

El juez indica en el auto que "la emisión del gag no supone ni ha supuesto en ningún caso una incitación al odio a las personas católicas"

El juez de Instrucción 5 de Sant Feliu de Llobregat ha acordado el archivo del procedimiento abierto derivado de la denuncia contra tres personas que en un espacio de un programa de la televisión pública catalana hicieron referencia a la Virgen del Rocío.

El juez considera que la conducta denunciada "no es constitutiva de delito" y que "una vez constatado que el gag forma parte del ámbito del contenido del derecho y que su ejercicio no ha sido extralimitado, ha de concluirse que la conducta de los denunciados está amparada en la libertad de expresión."

Recoge el auto que la denuncia se formuló por la entrevista improvisada que tuvo lugar en la emisión del 4 de abril de 2023 en un programa de TV3, coincidente con el Martes Santo. La invitada ese día fue una actriz, también denunciada, que interpretó a la Virgen del Rocío. Entró en el plató disfrazada de Virgen del Rocío, con un muñeco bebé en brazos hablando con un acento andaluz muy marcado.

La entrevista duró unos diez minutos. En ella, los denunciados bromeaban sobre el disfraz de la Virgen del Rocío, sobre ciertas tradiciones andaluzas (como las saetas o la propia romería de la Virgen del Rocío) y otros temas. La actriz tachaba su indumentaria de "rococó", en contraposición a la de la virgen de Montserrat, a la que consideraba "minimalista".





Asimismo, la denunciada, según relata el juez en la resolución, interpretando a la Virgen del Rocío, coqueteaba con los presentadores. Les decía expresiones como "guapo", "¿tú estás con el semáforo en verde?" o "¿Y tú? Tú que estás más madurito, pero yo no hago ascos a nada". También dijo "[e]stoy más caliente que el palo de un churrero" o "¡Llevo 200 años sin poder echar un polvo como Dios manda!".

En la resolución, el juez señala: "Es plenamente comprensible y respetable que el gag pueda incomodar a determinadas personas, pero dicho sentimiento no es suficiente como para entender que ha habido un exceso en la libertad de expresión. Las muestras de revuelo e indignación a las que alude la denunciante no son sino manifestación del "intercambio de ideas y opiniones" que pretende fomentarse mediante la salvaguarda de la libertad de expresión (SSTC9/2007, de 15 de enero; 50/2010, de 4 de octubre, y 83/2023, de 4 de julio). Debe tenerse en cuenta que la sátira es una forma de expresión artística que por sus inherentes rasgos de exageración y distorsión de la realidad tiene una finalidad provocadora y agitadora. En consecuencia, cualquier interferencia en la misma ha de examinarse con especial cuidado (STEDH de 22 de marzo de 2016, Sousa Goucha c. Portugal)".

Es por ello que, tal como recogen las referencias jurisprudenciales señaladas: "No ha habido ninguna perturbación en la libertad religiosa de los que profesan la religión católica como consecuencia de estos hechos. No ha impedido la celebración de actos de culto en condiciones de total normalidad. En particular, no ha supuesto afectación alguna ni en la Semana Santa ni en la romería de la Virgen del Rocío de este año".

Asimismo, el juez indica en el auto que "la emisión del gag no supone ni ha supuesto en ningún caso una incitación al odio a las personas católicas". Y explica: "Simplemente se ha hecho broma sobre algunos aspectos de sus creencias. Por ejemplo, sobre la posible opulencia de la imaginería de Semana Santa o de la propia Virgen del Rocío, cuestión que nunca ha estado exenta de crítica".

En la resolución, el juez también detalla: "En cuanto a la imitación de la saeta, no puede obviarse que es una forma más de expresión artística. Que esté íntimamente ligada a un fenómeno religioso como la Semana Santa no excluye su satirización o exageración".

Del mismo modo, indica: "Tampoco existe extralimitación en las expresiones "guapo", "¿tú estás con el semáforo en verde?" o "¿Y tú? Tú que estás más madurito, pero yo no hago ascos a nada". Es cierto que ello supone una satirización del dogma de la virginidad perpetua de la Virgen María, y como tal pueden causar indignación. Pero de nuevo, la simple indignación no supone per se exceso en el ejercicio de la libertad de expresión. Ha de ir acompañada de una afectación efectiva al derecho a la libertad religiosa".

Entiende el juez que "el conflicto entre el humor y el fenómeno religioso es una cuestión que recurrentemente se plantea en el debate público. El gag en cuestión



incide en este extremo".

En conclusión, recoge el auto: "el gag era eminentemente satírico y tenía una intención claramente humorística. Podía incardinarse en el normal ejercicio por los denunciados de sus respectivas profesiones (J.M.D. por ser actriz cómica y J.D.T. y A.S.G. por ser comunicadores). Bromeaban sobre cuestiones que están presentes en el debate público, bien porque eran totalmente pertinentes bien por el momento del año en que se emitían (se bromeaba sobre la opulencia de la imaginería católica en plena Semana Santa), bien porque se plantean con frecuencia (los límites del humor en relación con el fenómeno religioso). Todos estos elementos dan pie a un margen muy amplio en favor de la libertad de expresión".

"En contraposición a dicho margen amplio en favor de la libertad de expresión", -indica el juez en el auto- "la afectación a la libertad religiosa ha sido mínima. No ha impedido ni pretendía impedir que individuos y entidades católicas ejercieran su derecho sin coacción alguna, ni incitaba a desempeñar actos de hostilidad o violencia hacia ellos. Y efectivamente, no ha impedido que las tradiciones sobre las que se bromeaba, como la Virgen del Rocío o la Semana Santa, se celebrasen con total normalidad. Simplemente ha generado reacciones de indignación que se han manifestado en diversos twits y comunicados de prensa de individuos y entidades de todo tipo de ideología y dedicación".

Y agrega: "Lo dicho en relación con la supuesta cristianofobia ha de entenderse igualmente aplicable a los reproches por posible andaluz fobia. La denunciante empleó en el gag un acento andaluz totalmente exagerado y que razonablemente puede ofender o sentar mal, pero ello no implica necesariamente un ejercicio excesivo de la libertad de expresión". Concluyendo que "en consecuencia, no se ha producido extralimitación alguna"

▪ **Tribunal Supremo condena a nueve años de inhabilitación al exalcalde de Noja por perjudicar irregularmente un proyecto de construcción de viviendas** (27.09.2023)

La Sala condena al Ayuntamiento como responsable civil subsidiario

La Sala Penal del Tribunal Supremo ha condenado a 9 años de inhabilitación por delito continuado de prevaricación al exalcalde de Noja (Cantabria) Jesús D.G., por perjudicar irregularmente un proyecto de construcción de viviendas en la localidad. El Supremo estima además parcialmente el recurso de la promotora perjudicada, en el sentido de que amplíalas bases para calcular la indemnización que el acusado deberá abonarle, y condena como responsable civil subsidiario al Ayuntamiento, que había sido absuelto por la Audiencia Provincial de Cantabria en su sentencia de junio de 2021.

El Supremo ha estudiado los recursos planteados por la promotora inmobiliaria afectada, por Jesús D.G., (alcalde de Noja de 2006 a 2013) y por el que fue





secretario municipal en las mismas fechas José Luis S.M. En la causa se concluye que se habían impuesto indebidamente obligaciones urbanísticas para perjudicar el proyecto de construcción de un promotor inmobiliario que adquirió los solares que el alcalde había pretendido comprar, determinando con ello que se produjera un retraso en la ejecución de la obra y que las viviendas se culminaran en el peor momento de la crisis inmobiliaria.

En su sentencia, el alto tribunal estima parcialmente el recurso del exalcalde en el único punto de apreciar la atenuante simple de dilaciones indebidas, de modo que le rebaja de 10 a 9 años la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público, afectando al cargo de alcalde, concejal o miembro electo de cualquier ente local o de cualquier otro cargo que dependa de elección democrática conforme a la legislación. La condena se reduce en solo 1 año "considerando para ello la marcada significación antijurídica de unos hechos perpetrados a lo largo de varios años y ejecutados con la intención deliberada de causar un perjuicio".

Por otro lado, se estima el recurso del secretario del Ayuntamiento, condenado a 9 años de inhabilitación por la Audiencia como cooperador necesario de la prevaricación, que queda absuelto al entender el Supremo que no hay pruebas de que realizara actos de facilitación de la acción delictiva y ante la carencia de indicios que permita construir, más allá de toda duda razonable, que el actuara concertado con el sujeto activo del delito.

Asimismo, el Supremo estima dos motivos del recurso de la promotora, de modo que establece que el condenado deberá indemnizarla en la cantidad que se determine en ejecución de sentencia, incluyendo y ajustándose a las siguientes bases indemnizatorias:

- El incremento de los costes que tuvo que soportar la entidad como consecuencia de la presentación de los innecesarios proyectos de urbanización y compensación contemplados en esta causa.

- El sobrecoste pagado como consecuencia de haber incumplido el plazo contractual inicialmente pactado con los vendedores de los terrenos, del que deberá deducirse el valor que tuvieran los pisos que deberían haberse adjudicado permuta a los vendedores del terreno y que se mantuvieron bajo propiedad del promotor, tasados estos por el valor que tuvieran en el mercado al momento de su definitiva venta o adjudicación a terceros.

- Y la diferencia entre el valor que tenían los demás inmuebles del proyecto el día 26 de agosto de 2009 (fecha de previsible finalización de las obras a partir de un estudio de detalle aprobado el 26 de febrero de 2007) y el valor que ofrecían los mismos inmuebles al momento de su definitiva venta o adjudicación a terceros.

Asimismo, se estima también el recurso de la promotora para establecer la responsabilidad civil subsidiaria del Ayuntamiento de Noja, punto en el que la recurrente fue apoyada por el Ministerio Fiscal.



▪ **EL TSJCV acuerda formular al TJUE una cuestión prejudicial relativa al decreto 97/21 de medidas urgentes para la aplicación de Ley de regulación del Juego (29.09.2023)**

Los magistrados albergan dudas sobre las distancias mínimas de 500 metros entre salones de juego y de 850 metros entre éstos y los centros educativos recogidas en el citado decreto autonómico, cuando la misma normativa ya dispone de medidas menos restrictivas pero que se pueden considerar igualmente efectivas para la protección de los consumidores

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV ha dictado un auto por el que acuerda formular al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) una cuestión prejudicial a fin de consultar si las restricciones a los salones de juego contempladas en el Decreto 97/2021 del Consell (que adopta medidas urgentes para la aplicación de la Ley 1/2020 de la Generalitat de regulación del juego y prevención de la ludopatía en la Comunidad Valenciana) resultan compatibles con los artículos 26, 49 y 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que recogen los principios de libertad de empresa y establecimiento y libre prestación de servicios.

En concreto, los magistrados albergan dudas sobre las distancias mínimas de 500 metros entre salones de juego y de 850 metros entre éstos y los centros educativos recogidas en el citado decreto autonómico, cuando la misma normativa ya dispone de medidas menos restrictivas pero que se pueden considerar igualmente efectivas para la protección de los consumidores, el interés general y para los menores de edad, entre ellas la prohibición de acceso a estos establecimientos de los propios menores.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso del TSJCV ha acordado elevar esta cuestión prejudicial en un total de cuatro recursos contra el Decreto 97/2021 presentados por otras tantas asociaciones empresariales del sector del juego, recursos cuya resolución por sentencia queda ahora en suspenso hasta conocer el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.



FUNDACION PARA LA PROMOCION
DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

XXVI Semana
de Estudios
de Derecho
Financiero

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
MADRID, 1979



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>