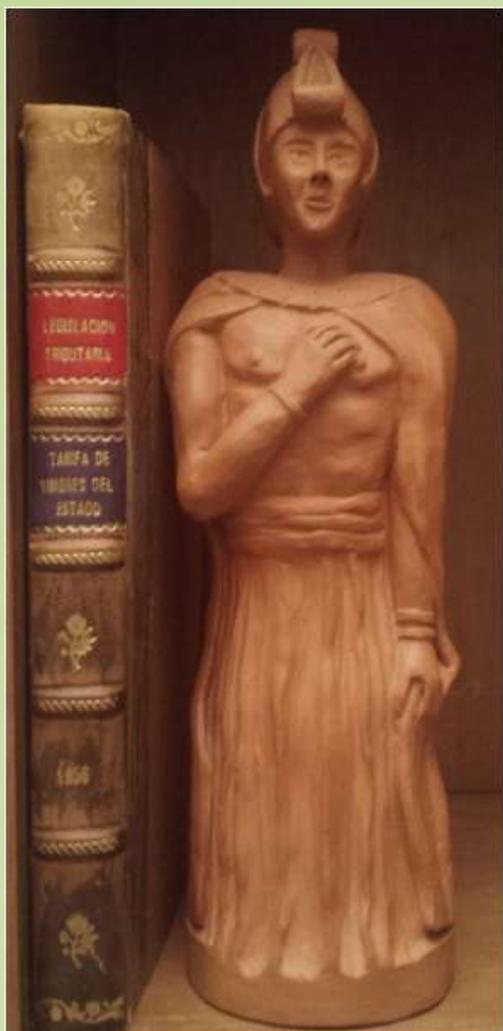


# SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE  
POLITICA FISCAL

NÚMERO 28 – diciembre 2023

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



En recuerdo del  
Cuerpo de Inspectores Técnicos  
del Timbre del Estado



*Lo recaudado por IRPF proviene principalmente de los perceptores de rendimientos del trabajo personal que son los que realmente soportan los efectos depredadores de la inflación. Las CC.AA (tanto de régimen común como forales) tratan de atenuar esos efectos mediante la deflactación de las escalas autonómicas. Para el Estado, la inflación supone el santo advenimiento; para la «férrea» Sra. Montero la ascensión al cielo de la Vicepresidencia 1ª del Gobierno.*

## IMAGEN DE PORTADA:

### LA ADORACIÓN DE LOS PASTORES



#### DATOS DE LA IMAGEN:

Temple sobre madera.

Se trata de una pintura religiosa ucraniana, procedente de un iconostasio, que muestra la Adoración de los Pastores (1650 and 1700).

Colección: [Ivan Honchar Museum](#)

Esta es una reproducción fotográfica perteneciente a Google Art Project, fiel de una obra de arte bidimensional de dominio público.

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

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

***NÚMERO 28 – DICIEMBRE 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. 28: DICIEMBRE 2023

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

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

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

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Abogado (ICAM. No ejerciente)

Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)

Miembro de la AEDAF (No ejerciente)

<https://hojasazulestucan.es/>

<https://twitter.com/Principeduardo>

Redacción

Secretario general: FEDERICO R. ÁLVAREZ ROMERO

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

Federico R. Alvarez Romero: «Legislación».

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

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

José María López Geta: Jurisprudencia.

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: 2695-9410

Depósito legal: **electrónico**

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

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

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



# EDITORIAL/PRESENTACIÓN



*«Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social»*

(CE. Artículo 14)

*«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»*



En días del mes de diciembre de 2023



***José María López Geta***

**Editor**



## «EL REAL DECRETO-LEY DEL DÍA DE LOS SANTOS INOCENTES»

*(Real Decreto-ley 8/2023 por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía)*

Al igual que en años precedentes, el mes de diciembre/2023 ha sido testigo de la publicación en el Boletín Oficial del Estado de un número importante de normas relativas al ordenamiento jurídico tributario. En el panorama normativo ofrecido por el último mes del año 2023 cabe destacar aspectos tales como los siguientes:

i) Ausencia de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2024.

ii) Utilización por el Poder Ejecutivo del «arma» predilecta para imponer su «ley», el Real Decreto-ley ya que para él la situación es de «urgencia» permanente en todas las materias posibles, con la suma tranquilidad de que habrá, a su conveniencia, posterior tramitación de las normas urgentes como proyectos de ley, o no, pues para eso cuenta con los «desinteresados» apoyos parlamentarios precisos y con el servicial «paraguas» que supone el Tribunal Constitucional que, a modo de «brindis al sol», formula declaraciones de inconstitucionalidad respecto de algunas decisiones políticas sin que ello traiga consigo consecuencia material alguna.

iii) Publicación y entrada en vigor, sin el tiempo necesario para la acomodación social, de disposiciones de gran trascendencia que extienden su ámbito de aplicación a diversidad de materias, incluida la tributaria, como es el caso del Real Decreto-ley 8/2023 publicado sin duda en una fecha harto significativa, la del día de los «Santos Inocentes» condición ésta que habría de reconocerse, sin duda alguna, a las personas con residencia fiscal en España (particularmente a los perceptores de rendimientos del trabajo personal) que no tienen tan siquiera «salida por las estrellas» como dijera Carlos Cano de «su Granada, tan prisionera de sí misma» (Versos de la «Habanera imposible»).

Ciertamente, la complejidad que ha dominado la política nacional en el curso del año 2023 puede alegarse como la causa que justifica la acumulación y tardía aprobación/publicación de normas tributarias, pero no hasta el punto de que, por ejemplo, en el mismísimo día 30/diciembre, se publicara la Orden HFP/1415/2023, de 28 de diciembre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2024, de aplicación, ¡faltaría más!, por primera vez a las declaraciones informativas correspondientes al primer trimestre del ejercicio 2024. Firma dicha Orden, la Vicepresidenta Cuarta del



Gobierno y Ministra de Hacienda y Función Pública, María Jesús Montero Cuadrado, hoy ya ungida con la Vicepresidencia Primera del actual y mastodóntico Gobierno.

Según la «maledicencia», la norma estrella de entre las publicadas en diciembre/2023, es decir el Real Decreto-Ley 8/2023, ha surgido en el firmamento jurídico español por razón de los condicionamientos establecidos por la Unión Europea para la entrega de fondos de ayuda/apoyo. En todo caso, nos encontramos ante una disposición cuyo preámbulo/introducción (entenderemos como tal el contenido de los «DIEZ [X]» epígrafes que preceden al articulado) cuenta con cincuenta y dos páginas en las que se incluye el relato de siete paquetes de medidas adoptadas por los Gobiernos presididos por el Sr. Sánchez con la finalidad inicial de afrontar las consecuencias derivadas para España de la ¡GUERRA EN UCRANIA!, a las que se incorporan las previstas por razón del relativamente reciente conflicto de Oriente Próximo.

Y es que cada día resulta más cierto que el Poder Ejecutivo se ha habituado a remedar las palabras de uno de los protagonistas de la película «Casablanca» («Siempre nos quedará París») de modo que a la hora de elegir razones determinantes de sus decisiones, lo ha tenido claro: «Siempre nos quedará Ucrania», frase que ahora se ha actualizado: «Siempre nos quedarán Ucrania y Oriente Próximo».

Menos mal que, a diferencia de lo que sucedió con Covid-19 [según el Presidente del Gobierno, la pandemia se aprovechó para llevar a cabo el programa “progresista”, para alcanzar conquistas sociales urgentes], la guerra en Ucrania y el conflicto en Oriente Próximo, en lo sustancial, se invoca [«no se aprovecha»] para justificar la adopción de decisiones [obligadas por otra parte] provenientes de la Unión Europea, y facilitar los pronunciamientos del Tribunal Constitucional donde el Poder Ejecutivo tiene instalados a sus irreductibles y fieles magistrados/as.

Cuenta el Real Decreto-ley 8/2023 con seis Títulos cuyo contenido se distribuye entre 91 artículos. Dicho articulado se completa con doce disposiciones adicionales, trece disposiciones finales, once disposiciones transitorias, y una derogatoria. Concretamente, el Capítulo I del Título II incluye «medidas fiscales» cuyo análisis, por razones que fácilmente lectora/or entenderá, se efectuará en el próximo número de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO» como así se hará también con el Real Decreto-ley 7/2023 y otras disposiciones relevantes con contenido tributario publicadas en diciembre/2023.

No obstante lo expuesto anteriormente (remisión general al próximo número 29 de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO»), haremos una muy breve incursión en el ámbito de las disposiciones adicionales y finales del Real Decreto-ley 8/2023; concretamente, expondremos ciertos «apuntes» en relación con el contenido de las



disposiciones adicionales quinta (DA. 5ª) y sexta (DA.6ª), y disposición final segunda (DF.2ª)

- La DA.5ª, preceptúa la prórroga a 2024 de la aplicación de los gravámenes aprobados por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

Dicha prórroga, no ha sorprendido a nadie [se venía dando por segura -desde casi el mismo momento de la aprobación de la norma y la asignación de una vigencia temporal a la misma- dada la pública constancia de la escasa importancia que la veracidad tiene para los actuales Poderes Ejecutivo y Legislativo]. Temporales venía a ser sinónimo de permanentes, lo cual resulta particularmente grave en el caso de los gravámenes energético y de entidades financieras de cuyo tormentoso proceso parlamentario de aprobación tanto se ha hablado/hemos hablado.

El doloso comportamiento del Poder Ejecutivo y Legislativo ha tenido como contrapartida el que los propios políticos y la «calle» hablen de impuestos a la «energía» y a la «banca». Habrá que ver si hay propósito de enmienda a la hora de llevar a cabo la tramitación parlamentaria de la iniciativa legislativa encaminada a la revisión de la configuración de dichos gravámenes, que se nos anuncia en la DA 5ª la cual deja sentado que habrá «integración en el sistema tributario» de los gravámenes de referencia en su nueva formulación de tributos:

i) concertados o convenidos, según corresponda, previa modificación del concierto (Territorios Históricos del País Vasco) y convenio económico en vigor (Comunidad Foral de Navarra);

ii) estatales, con la consiguiente discriminación de las Comunidades Autónomas calificadas como de Régimen Común, de no cederse los nuevos tributos en los mismos términos en los que actualmente lo están otros tributos.

También la DA.5ª prevé la revisión, «sine die», de la normativa reguladora del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas pues se condiciona a que se produzca, a su vez, la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica, y ya sabemos lo «envenenado» de la cuestión. Por otra parte, sigue presente, como lo evidencia el «preámbulo/introducción», en el ánimo del Legislador estatal [espoleados por ciertas Comunidades Autónomas] de imponer una «ideológica» armonización a la carta y a la alza de tal tributación patrimonial:

*«La adopción de esta medida se estima imprescindible y urgente para que dicha reforma se lleve a cabo en las debidas condiciones de armonización tributaria, de*



*manera que, en su punto de partida, las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas no difieran sustancialmente»*

En tanto se produce tal revisión del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, la Comunidad Autónoma de Madrid, principal destinataria del «movimiento armonizador», ha reaccionado con su Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas (BOCM 303/2023, de 21 de diciembre).

En efecto, dicha Ley 12/2023 de la Comunidad de Madrid incorpora, con efectos de 1 de enero de 2023 y entrada en vigor el 22 de diciembre de 2023, una nueva disposición transitoria (la séptima) al Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (Decreto Legislativo 1/2010) con el efecto práctico consistente en que cuotas satisfechas por los «contribuyentes madrileños», a causa del devengo del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se ingresarán en la CA. de Madrid por razón del Impuesto sobre el Patrimonio.

- DF.2ª. Esta disposición final modifica los apartados 5 y 6 del artículo 96, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con lo que se «corrige» la carencia de soporte legal que el Tribunal Supremo (STS 953/2023, Rec. 6391/2021, de 11 de julio de 2023, Sala Tercera, Sección segunda) apreció en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprobaron los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018. Dicha sentencia, declaró la nulidad de los artículos 9.1, 15.1 y 4, así como de la disposición final primera, apartado Uno, de la antes mencionada Orden HAC/277/2019; en resumen, el Alto Tribunal consideró no ajustada a Derecho «la imposición a los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración»,

Ya en su momento responsables muy cualificados de la Agencia Estatal de Administración Pública pusieron de manifiesto que en ¡MODO ALGUNO! se daría un paso atrás que supusiese la presentación «en papel» de las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; que las quejas de una parte de los contribuyentes, los que carecían de capacidades para el anejo de los medios electrónicos, no tenían justificación pues existían diversas alternativas en modo alguno complejas. Para «lavar conciencias» el Real Decreto-ley 8/2023 establece el mecanismo «torticero» que incluye la DA.6ª.

- DA.6ª. Se dice en esta disposición adicional que, finalizada la primera campaña de presentación de la declaración (IRPF) desde la entrada en vigor (29 de diciembre de 2023) de la nueva redacción del apartado 5 del artículo 96 de la Ley 35/2006



(IRPF), la Agencia Estatal de Administración Tributaria realizará la «valoración de la suficiencia» de las medidas de asistencia en la cumplimentación de la declaración del Impuesto.

La valoración [de la suficiencia de las medidas] podrá llevarse a cabo mediante encuestas o informes de los miembros del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, así como de las plataformas y asociaciones de determinados colectivos de contribuyentes que hayan sido especialmente asistidos en la campaña.

Los resultados [de las encuestas o informes] se trasladarán al «Consejo para la Defensa del Contribuyente» para que presente un informe de conclusiones y propuestas en el que se valoren los resultados alcanzados, las incidencias producidas, las quejas y recomendaciones recibidas y se propongan las acciones a realizar en la siguiente campaña de declaración antes de la publicación de la Orden por la que se aprueben los modelos de declaración del siguiente ejercicio y se determinen la forma y plazos de presentación de los mismos.

Todo un «fantasmagórico» proceso con particular participación de esa pieza engañosa e inoperante como es el Consejo del Contribuyente que ya debería estar en el baúl de los recuerdos, cuya desaparición privaría al Ministerio de Hacienda de un «amigo coartada» y al contribuyente ahorraría un motivo de frustración.

Para finalizar, dejaremos constancia de cómo el presente número 28 de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO» incluye la casi totalidad de las secciones habituales. Y decimos la «casi totalidad» pues la sección de análisis de normas está en esta ocasión ausente dado que en el mes de noviembre/2023 no se publicaron disposiciones relevantes.

También dejaremos constancia de la novedad que presenta la sección que incluye los textos de consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. A solicitud de algunos lectores/as se ha ampliado la relación de consultas incluidas en el apartado «solo reseñas» (más de cincuenta/Septiembre 2023) acompañadas del correspondiente vínculo que permite el acceso directo a la base de datos del Ministerio de Hacienda (antes también de Función Pública) y conocer el texto íntegro del expediente y no solo la conclusión.

Por cierto, al respecto de las contestaciones habidas en los expedientes de consultas evacuados en el mes de septiembre/2023 por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, permítasenos llamar la atención sobre dos contestaciones relacionadas con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

1.ª Como podrá comprobar el lector/a en pocas ocasiones el Centro Directivo de referencia «da su brazo a torcer», es decir cambio de criterio, como se pone de manifiesto en la Consulta Vinculante V2588-23 (27.09.2023) en la que se ajusta la



doctrina administrativa a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS.553/2023 1004/2020, de 23 de mayo), de modo que pasa a considerarse que, *«a efectos de lo dispuesto en el artículo 41 bis.3 del RIRPF, en los supuestos de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que determinen para uno de los cónyuges el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando, para el cónyuge que permaneció en la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión»*

2.ª La Consulta Vinculante V2642-23 (29.09.2023) no encierra cambio de criterio alguna pero una generosidad impropia del Centro Directivo pues icontesta afirmativamente! a la pregunta siguiente: *«Al haber sido suprimida la deducción en 2013, ¿ es posible comenzar a practicarla en la declaración de Renta del ejercicio 2022, y solicitar rectificación por la autoliquidación que en plazo pudiera haber practicado por dicho ejercicio?»*

¡FELIZ AÑO 2024! en el que esperamos seguir contando con la complacencia de las personas amigas que nos siguen habitualmente.



## ADORACIÓN DE LOS REYES MAGOS



### DATOS DE LA IMAGEN:

Siglos XVI - XVII. Óleo sobre lienzo.

Museo Nacional del Prado: No expuesto

**Collantes, Francisco**

[Veronés, Paolo](#). Obra copiada de [Farinati, Paolo](#) ?

Copyright de la imagen ©Museo Nacional del Prado (no expuesto)

Descarga de imagen autorizada para:

- Uso personal o privado
- Ámbito académico, investigación, estudio privado o para la circulación interna dentro de una organización educativa reglada (como una escuela, instituto o universidad)
- Publicaciones sin fines de lucro, sitios web personales, blogs y medios sociales

**SUMARIO**  
**Información FISCAL**  
**Número 26 / OCTUBRE 2023**

	Pág.
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	3
<b>SUMARIO</b> .....	11



<b>I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)</b> .....	13
<b>Noviembre, 2023</b> .....	13



<b>II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)</b> .....	15
<b>Normas publicadas (Reseñas)</b> .....	15
<b>Noviembre, 2023</b> .....	15
<b>A) CCAA Régimen Común</b> .....	15
<b>B) CCAA Régimen Foral</b> .....	16



<b>III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):</b> .....	21
<b>Noviembre, 2023</b> .....	21
1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) .....	21
2. SENTENCIAS (Reseñas) .....	46



<b>IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:</b> ....	51
<b>Noviembre, 2023</b> .....	51
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	51
II. SENTENCIAS (Reseñas) .....	59



<b>V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):</b> .....	69
--	----



<b>SEPTIEMBRE, 2023</b> .....	69
<b>Consultas vinculantes</b> (con inclusión de particulares).....	69
<b>Consultas vinculantes</b> (reseñas).....	99



<b>VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:</b> .....	121
<b>VI.I. PODIUM AUTORAS/AUTORES</b> .....	121
👉 Miguel Ángel Villacorta Hernández .....	121
<b>VI.II. REVISTAS</b> .....	121
Noviembre-Diciembre, 2023 .....	121
👉 <b>Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF</b> .....	121
👉 <b>TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria</b> .....	127
👉 <b>BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España</b> .	130
👉 <b>CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión</b> .....	132
👉 <b>NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid</b> .....	142
👉 <b>CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época (IEF)</b> .....	143



<b>VII. BIBLIOTECA (LIBROS-MONOGRAFÍAS)</b> .....	151
LIBROS .....	151
<b>PAPERS AEDAF</b> .....	151
<b>«LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina»</b> .....	151



<b>VIII. CONDICIÓN HUMANA:</b> .....	157
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
Noviembre, 2023.....	157



## I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

**NOVIEMBRE, 2023**

### **Normas publicadas (Reseña)**

- Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre, por la que se deroga la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 (BOE 263/2023, de 3 de noviembre)

[Disposición 22498 del BOE núm. 263 de 2023](#)

- Orden HFP/1284/2023, de 28 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 430 de "Impuesto sobre las primas de seguros. Autoliquidación" y se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se modifican las órdenes ministeriales que aprueban los diseños de registro de los modelos 165, 180, 184, 188, 189, 193, 194, 196, 198, 296 y se actualiza el contenido de los anexos I y II de la orden ministerial que aprueba el modelo 289 (BOE 286/2023, de 30 de noviembre)

[Disposición 24412 del BOE núm. 286 de 2023](#)

- Orden HFP/1285/2023, de 28 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 281, «Declaración informativa trimestral de operaciones de comercio de bienes corporales realizadas en la Zona Especial Canaria sin que las mercancías transiten por territorio canario» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación, y por la que se regulan los requisitos del «Libro registro de operaciones de comercio de bienes corporales realizadas en la Zona Especial Canaria sin que las mercancías transiten por territorio canario» (BOE 286/2023, de 30 de noviembre)

[Disposición 24413 del BOE núm. 286 de 2023](#)

- Orden HFP/1286/2023, de 28 de noviembre, por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la Declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre





rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, y la Orden HAP/2368/2013, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 270, «Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. (BOE 286/2023, de 30 de noviembre)

[Disposición 24414 del BOE núm. 286 de 2023](#)



## II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

**NOVIEMBRE, 2023**

### **Normas publicadas (Reseñas)**

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ CASTILLA-LA MANCHA

- Resolución de 26/10/2023, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, por la que se modifican los anexos II y III de la Orden 98/2021, de 23 de junio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de autoliquidaciones tributarias y la remisión de copias electrónicas de documentos notariales, así como determinadas obligaciones de suministro de información tributaria. [DOCM 212/2023, 6 de noviembre]

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

→ EXTREMADURA

- Orden de 24 de octubre de 2023 por la que se regula y autoriza la presentación y pago telemático de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, modalidades bingo ordinario y bingo electrónico en la Comunidad Autónoma de Extremadura y aprobación del modelo de declaración-liquidación 047 de presentación telemática (DOE 213/2023, de 7 de noviembre)

[DOE n.º 213 - 7-noviembre-2023 \(juntaex.es\)](#)

→ ISLAS BALEARES

- Ley 11/2023, de 23 de noviembre, de modificación del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado (BOIB 161/2023, de 25 de noviembre)

[11363.pdf](#)

→ LA RIOJA

- Ley 11/2023, de 7 de noviembre, de medidas fiscales urgentes por la que se modifica la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de





impuestos propios y tributos cedidos (BOLR 225/2023, de 9 de noviembre)

[Bor Boletin visor Servlet \(larioja.org\)](#)

## → LEÓN

- Ley 2/2023, de 9 de noviembre, de bonificaciones fiscales de tasas veterinarias (BOCL 219/2023, de 15 de noviembre)

[BOCyL n.º 219, 15 de noviembre de 2023 - Disp. 001 \(jcyl.es\)](#)

## → VALENCIA

- Ley 6/2023, de 22 de noviembre, de la Generalitat, de modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, por lo que se refiere al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. (DOGV 9731/2023, de 11 de noviembre)

[2023\\_11843.pdf \(gva.es\)](#)

- Decreto Ley 12/2023, de 10 de noviembre, del Consell, de derogación de la Ley 7/2022, de 16 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales para impulsar el turismo sostenible (DOGV 9724/2023, de 14 de noviembre)

[2023\\_11345.pdf \(gva.es\)](#)

## B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

### → NAVARRA

- Orden Foral 70/2023, de 27 de octubre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo de carta de pago 730 para el ingreso de las deudas determinadas en los procedimientos de derivación de responsabilidad (BON 229/2023, 3 de noviembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Ley Foral 17/2023, de 26 de octubre, por la que se modifica la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (BON 231/2023, de 7 de noviembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 73/2023, de 27 de octubre, del consejero de Cohesión Territorial, por la que se aprueba la relación de municipios afectados por las lluvias extraordinarias registradas entre mayo y septiembre de 2023, en la Comunidad Foral de Navarra, y se determinan las exenciones tributarias a las que pueden acogerse las personas físicas y jurídicas afectadas por tales





fenómenos, así como las compensaciones a practicar a los municipios que hayan aplicado dichas exenciones. (BON 245/2023. de 24 de noviembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Decreto Foral 234/2023, de 31 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre; el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo; el Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él; el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra; y el Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra (BON 243/2023, de 23 de noviembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Resolución 109/2023, de 17 de noviembre, del director del Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales de la Hacienda Foral de Navarra, por la que se aprueban los valores de los bienes inmuebles que obran en el Registro de la Riqueza Territorial a 30 de noviembre de 2023 (BON 247/2023, de 28 de noviembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ ÁLAVA

- Decreto Foral 46/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 31 de octubre. Aprobar la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2023, conforme a la Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (BOTH A 131/2023, de 8 de noviembre)

[2023\\_131\\_03193\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 714/2023, de la Segunda teniente de Diputado General y Diputada Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 3 de noviembre. Aprobar la modificación de la Orden Foral 260/2022, de 6 de mayo, y de la Orden Foral 774/2022, de 23 de diciembre, en lo referente al diseño del fichero de alta TicketBAI (BOTH A 132/2023, 10 de noviembre)

[2023\\_132\\_03204\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)





## ■ VIZCAYA

- Orden Foral 559/2023, de 9 de noviembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban el modelo 172 «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales» y el modelo 173 «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOB 221/2023, de 17 de noviembre)

[I-1345 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 560/2023, de 9 de noviembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 721 «Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOB 221/2023, de 17 de noviembre)

[I-1346 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 591/2023, de 13 de noviembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban las normas de desarrollo con relación a los movimientos de envíos garantizados, los modelos 504 Solicitud de Autorización de expedición o recepción de productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación en destino a o procedentes del resto de la Unión Europea; 505 Autorización de expedición o recepción productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea; 507 Solicitud de devolución en el sistema de envíos garantizados, se determina la forma y procedimiento para su presentación y se regula la inscripción en el Registro territorial. (BOB 224/2023, de 22 de noviembre)

[I-1358 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 592/2023, de 13 de noviembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el Modelo 508 Impuestos Especiales de Fabricación. Solicitud de devolución en el sistema de ventas a distancia (BOB 224/2023, de 22 de noviembre)

[I-1360 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Norma Foral 6/2023, de 22 de noviembre, del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables. (BOB 225/2023, de 23 de noviembre)

[I-1401 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Norma Foral 7/2023, de 22 de noviembre, del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. (BOB 225/2023, de 23 de noviembre)

[I-1402 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Norma Foral 8/2023, de 22 de noviembre, por la que se aprueban medidas para ordenar la implantación definitiva del sistema BATUZ, para la trasposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la





que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y otras modificaciones tributarias (BOB 225/2023, de 23 de noviembre)

[I-1403\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)



## LA ADORACIÓN DE LOS REYES MAGOS



### DATOS DE LA IMAGEN:

Hacia 1625. Óleo sobre lienzo.  
Museo Nacional del Prado, en depósito  
en otra institución.

#### **Cajés, Eugenio**

Madrid, 1574 - Madrid, 1634

Hijo del pintor italiano Patricio Cajés,  
fue discípulo de su padre, quien había  
recalado en Madrid requerido para la  
ejecución de las obras del monasterio  
de El Escorial.

Copyright de la imagen ©Museo  
Nacional del Prado

Descarga de imagen autorizada para:

- Uso personal o privado
- Ámbito académico, investigación,  
estudio privado o para la circulación  
interna dentro de una organización  
educativa reglada (como una escuela,  
instituto o universidad)
- Publicaciones sin fines de lucro, sitios  
web personales, blogs y medios  
sociales

## 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\*]

NOVIEMBRE, 2023

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

#### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 1390/2023 [03.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1266/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4724/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4724]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/c71297230c77a58ba0a8778d75e36f0d/20231124>

#### RESUMEN

Plazo para completar las actuaciones de comprobación limitada tras una resolución del TEAR anulatoria con retroacción de actuaciones. Aplicabilidad del artículo 104.1 LGT. Cómputo del plazo. Principio de buena administración. Desfase en notificaciones.

#### → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado. Ha sido parte recurrida don «B», representado por procurador de los Tribunales, bajo la dirección letrada. Ha sido parte recurrida la Comunidad Autónoma de Cantabria, representada y defendida por la letrada de los Servicios Jurídicos de la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria.

#### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ

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





de Cantabria núm. 293/2021 de 12 de noviembre, que estimó el recurso núm. 246/2020, interpuesto por la representación procesal de don «B» contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cantabria de 30 de julio de 2020, concepto impuesto sobre sucesiones ["ISD"].

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

Reafirmar, reforzar o completar la jurisprudencia, aclarando si en el caso de haber sido anulado un acto por un órgano económico-administrativo con retroacción del procedimiento, el plazo del que dispone el órgano de la Administración tributaria competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 104.1 de la Ley 58/2003, de 17 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.- Declarar que la doctrina del presente recurso se expresa al **Fundamento de Derecho Sexto** de esta sentencia.

2.- Desestimar el recurso de casación 1266/2022, interpuesto por la representación procesal de la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 293/2021 de 12 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el recurso núm. 246/2020.

3.- Sin costas

## FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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

*"1.- Anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, las nuevas actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la resolución que se dicte quedan sometidas*

\* 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 disciplina del artículo 104.1 LGT, sin que se rijan por el antiguo artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7 LGT).

2.- La Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (como puede ser la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

3.- A los efectos de computar el plazo agotado en el procedimiento de gestión y determinar el plazo restante de que dispone la Administración tributaria para ejecutar las actuaciones conducentes para dictar una nueva liquidación, se rechaza que se deba tener en cuenta la fecha de la primera liquidación anulada, sino que, para conocer el tiempo consumido, la fecha a tener en consideración es aquella en que se notificó a los contribuyentes la propuesta de valoración.

4.- Teniendo en consideración las circunstancias concurrentes en el presente caso, resulta contrario al principio de buena administración y vulnera el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección "se desarrollen en los plazos previstos en esta ley" (), el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado (11 de abril de 2019) y a la Administración tributaria autonómica (13 de junio de 2019), en particular, por la ausencia de justificación plausible y ante la posibilidad de que la Administración tributaria autonómica pudiera haber obtenido la ventaja de "avanzar" la propia valoración que comportaba el acuerdo de "reinicio", al incorporar éste ya las nuevas propuestas de liquidación." art 34.1.ñ LGT

Aunque la sentencia no siga los razonamientos arriba expresados, por cuanto a los efectos del expresado cómputo toma en consideración la fecha de la liquidación derivada del procedimiento anulado (y retrotraído), en vez de la propuesta de comprobación de valores (actuación procedimental causante de la indefensión del interesado), que se adjuntó al acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada anulado (y retrotraído), junto con la propuesta de liquidación, la doctrina expresada determina la necesidad de mantener la nulidad de la liquidación, siendo procedente, en consecuencia, la desestimación 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»





👉 LGT. 2ª SENTENCIA 1396/2023 [06.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2506/2022). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4586/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4586]

## RESUMEN

La tasación pericial contradictoria terminara por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de manera que la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación original, no pudiéndose promoverse de nuevo la tasación pericial contradictoria.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por procurador de los tribunales en representación de don «E». Han comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado y la Junta de Andalucía, representada y defendida por la letrada de sus servicios jurídicos.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 23 de abril de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en los recursos acumulados número 449/2018 y 1070/2018, que confirma las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de 22 de febrero y 28 de junio de 2018 referentes a la tasación de dos inmuebles en relación con la liquidación por el impuesto de sucesiones y donaciones.

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

[...] "(a) Determinar a qué plazo está sometida la Administración para finalizar el trámite de tasación pericial contradictoria en cumplimiento de una decisión ordenada por un órgano económico-administrativo que anula una valoración y obliga a retrotraer las actuaciones hasta el momento anterior a la valoración del perito tercero.

(b) Determinar los efectos que comporta el incumplimiento del plazo aplicable.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 104, 134 y 135 de la Ley 58/2003, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 61.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General actuaciones y procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos

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





de aplicación de los tributos, (BOE de 5 de septiembre) ["RGAPGI"], sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso ( artículo 90.4 LJCA).

→ FALLO:

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

Segundo. Declarar haber lugar el recurso de casación 2506/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales en representación de don «E», contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, el 23 de abril de 2021, en los recursos acumulados núm. 449/2018 y 1070/2018 relativos al impuesto sobre sucesiones.

Tercero. Estimar los recursos contencioso- administrativos acumulados números 449/2018 y 1070/2018, interpuestos contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de 22 de febrero y 28 de junio de 2018 referentes a la tasación de dos inmuebles en relación con la liquidación por el impuesto de sucesiones y donaciones, lo que lleva aparejada la caducidad del procedimiento de comprobación de valores y prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, por concepto del impuesto sobre sucesiones y donaciones, mediante la oportuna liquidación, anulando esta última, por no ser conforme a derecho

Cuarto. Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos del último fundamento.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### TERCERO.- **Criterio del Tribunal.**

El artículo 135.1, párrafo tercero LGT dispone que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.

Como se ha indicado en los antecedentes, el recurrente solicitó la tasación pericial contradictoria el 22 de marzo de 2023.

En nuestra sentencia de 17 de enero de 2019, RCA 212/2017, declaramos que el procedimiento de la tasación pericial contradictoria, que tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario puede terminar de diversos modos, "y culmina con una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación que cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración Tributaria sobre los mismos bienes o

\* 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»





derechos". El corolario de lo anterior, como declaramos en esa misma sentencia, toda vez que de conformidad con el artículo 103.1 LGT, nos hallamos ante un procedimiento de aplicación de los tributos, es que "la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, y que la TPC no es un procedimiento de impugnación de actos en el sentido de artículo 104.3, párrafo 2º, LGT, al que le resulta aplicable el plazo máximo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT". También declaramos en esa sentencia que "el incumplimiento del plazo del artículo 104.1 LGT no determina, sin embargo, el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 LGT, ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 LGT y viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación de perito de la Administración".

El artículo 162.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General actuaciones y procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, ["RGAPGI"] dispone que la tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.
- b) Por el desistimiento del obligado tributario en los términos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo anterior.
- c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- d) Por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes en los términos previstos en el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- e) Por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Con respecto al recién recogido apartado 1.e) el apartado 4 de dicho artículo establece que "la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria".

Pues bien, en esta ocasión es evidente que la tasación pericial contradictoria no ha terminado por las formas previstas en las letras b) y c) del citado apartado 1.

\* 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»





Tampoco terminó por la forma contemplada en la letra a) del mismo apartado, puesto que antes de que se produjera la entrega en la Administración Tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero, terminó por la forma de prevista en la letra e) del citado apartado 1, como vamos a comprobar más abajo. Ello es importante, habida cuenta que, con respecto al apartado 1.e) el apartado 4 de dicho artículo 162 establece que "la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria".

Hemos dicho que seis son los meses que debería haber durado la tasación pericial contradictoria, pero si repasamos una serie de hitos temporales reflejados en los antecedentes de hecho veremos que ese plazo se sobrepasó. Interesa añadir, por lo que después se dirá, que se superó el plazo sin que fuera responsabilidad del contribuyente, responsabilidad que ni siquiera es aducida por la administración, quien tampoco achaca la demora al proceder del perito tercero.

En síntesis: El 22 de marzo 2013 el recurrente solicita tasación pericial contradictoria. El 1 de abril de 2013 se acuerda suspender la liquidación e iniciar el trámite de tasación pericial contradictoria. El 12 de noviembre de 2013 se notifica al recurrente acuerdo de 25 de octubre de 2013 dándole traslado del valor administrativo de los dos inmuebles según dictamen del perito de la Administración. El 18 de noviembre de 2013 (con fecha de entrada 20 de noviembre) se presenta escrito por el recurrente comunicando el perito que propone. El 23 de diciembre de 2013 se nombra perito tercero. Tras haber exigido el perito tercero el depósito de sus horarios y tras haberlos depositado tanto el contribuyente como la Administración, el 5 de mayo de 2014 el perito emite los dos informes de valoración.

A estas alturas ya habían pasado más de seis meses, plazo para llevar a cabo la tasación pericial contradictoria, de ahí que la Administración debió declarar su caducidad No lo hizo así, ya se ha dicho que el 3 de junio de 2014 se dictó acuerdo mediante el cual se indica que ha finalizado el expediente de tasación pericial contradictoria, que se da de baja la liquidación inicial y que se de alta nueva liquidación partiendo del resultado de la tasación de los dos inmuebles efectuada por el perito tercero. Tal acuerdo es notificado el 11 de junio de 2014, junto con los antedichos informes realizados por el perito tercero. Tampoco el TEARA declaró la caducidad del expediente de tasación pericial contradictoria, pero tampoco, cuando menos expresamente, pese a que el recurrente afirma lo contrario, decretó la retroacción de actuaciones, quien lo hizo fue el gerente provincial de la Agencia Tributaria de Andalucía en Málaga tiene por recibido el fallo del TEARA cuando dictó acuerdo ejecutado su fallo de 26 de mayo de 2026.

\* 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»





Como consecuencia de la caducidad de la tasación pericial contradictoria, la suspensión de la liquidación había perdido su eficacia interruptiva sobre el procedimiento de gestión. Recuérdese que el procedimiento de comprobación de valores se inició mediante acuerdo de 16 de septiembre de 2012 (notificado el 22 de enero 2013).

¿Qué sucede con el procedimiento de gestión?

Hemos declarado, en nuestra sentencia de 17 de marzo de 2021, RC 3673/2019 (y reiterado en nuestra sentencia de 3 de mayo de 2022, RC 4824/2020, que "el plazo máximo para finalizar la tasación pericial contradictoria es de seis meses, mientras se tramita el mismo y durante el plazo de dichos seis meses, queda suspendido en plazo que contempla el art. 150.1 (antiguo) de la LGT; transcurrido este plazo sin haber finalizado la tasación pericial contradictoria, siendo responsable del exceso la Administración Tributaria, cuando su ejercicio es una facultad del contribuyente que afecta directamente a su derecho y a la garantía de que los procedimientos finalizarán en el plazo legalmente establecido, esto es, concretado en estos casos en que el procedimiento en el que se inserta la tasación pericial contradictoria finalizará en el plazo establecido, art. 150.1, cuando se alarga por la actuación de la Administración el plazo de seis meses, siguiendo incólume el derecho del contribuyente a obtener una nueva valoración -lo que precisa que se finalice la TPC- la consecuencia automática, para reponer el derecho del contribuyente y no derivar para el mismo consecuencias negativas por la incorrecta actuación administrativa, es la de levantar la suspensión del procedimiento administrativo principal, de suerte que continuará corriendo el plazo para finalizar el mismo, en este caso, el de inspección al que restaba el plazo de seis meses para finalizarlo.

En definitiva, suspendido el procedimiento principal por la promoción de la tasación pericial contradictoria, pasado seis meses sin la finalización de este, volverá a correr el plazo para finalizar el procedimiento principal, de suerte que si el tiempo de exceso de los seis meses previstos para finalizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, acumulado al ya transcurrido antes de la suspensión del procedimiento principal agota el plazo dispuesto para su finalización, se producirá la caducidad del mismo con las consecuencias asociadas legalmente.

Ese razonamiento, expresado en relación con el procedimiento de inspección, también es aplicable, mutatis mutandis, al procedimiento de gestión.

Todo lo dicho nos lleva a concluir nuestro razonamiento.

Hemos dicho ya que se superó el plazo de seis meses previsto para la tasación pericial contradictoria sin que fuera responsabilidad del contribuyente, responsabilidad que ni siquiera es aducida por la Administración, quien tampoco

\* 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»





achaca la demora al proceder del perito tercero. Ahora añadimos que otro tanto sucede con el procedimiento de gestión que también caducó, sin que de ello fuera responsable el contribuyente, ni la Administración lo alegue.

Lo que ha ocurrido esta vez es que, en lugar de darse por caducado el expediente de tasación pericial contradictoria se ha "rehabilitado", se han retrotraído actuaciones y, dentro del mismo procedimiento de gestión se ha acabado dictando liquidaciones en el marco de un procedimiento de gestión caducado, como ha quedado demostrado por el recurrente en sus alegaciones, lo cual no es conforme a derecho. No habiendo operado de esa manera la Administración y al no haberse interrumpido el plazo de prescripción a la fecha de la nueva liquidación, había transcurrido el plazo de prescripción.

A la vista de ello, teniendo presente como hemos manifestado en otras ocasiones que "el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución" y reformulando el auto de admisión, fijamos la siguiente doctrina.

La tasación pericial contradictoria terminara por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de manera que la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación original, no pudiéndose promoverse de nuevo la tasación pericial contradictoria.

👉 LGT. 3ª. SENTENCIA 1410/2023 [13.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4150/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4727/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4727]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9246b242b2559f4ca0a8778d75e36f0d/20231124>

## RESUMEN

Dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias 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»





comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT.

## → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado. Ha comparecido como parte recurrida procurador en representación de don «E».

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia pronunciada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso n.º 945/2019 promovido por don «E» contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 27 de noviembre de 2017, que había estimado parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas deducidas frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 a 2010.

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

"[...] Determinar cuál es el día a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT, en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o liquidatarios. En particular, aclarar si el término inicial del plazo se sitúa en la fecha en la que se expide la última factura o documento, si ha de determinarse en atención a los distintos periodos impositivos o liquidatarios del impuesto respecto de los que se aprecia la conducta infractora o, finalmente, si debe fijarse de otro modo.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 189 y 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

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





Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia pronunciada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 945/2019.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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

La respuesta a la referida cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT, en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o de liquidación, se sitúa de forma autónoma para cada tributo y periodo impositivo o de liquidación.

👉 LGT 4ª. SENTENCIA 1473/2023 [17.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 1234/2022). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 5034/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5034]

## RESUMEN

Aportación de parte del documento en vía de recurso de alzada contra resolución económico administrativa interpuesto por la Administración. La administración autora de un acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa, no puede aportar como prueba, con ocasión de la interposición por la misma de un recurso de alzada ordinario en vía económico-administrativa, aquellos documentos que, debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos en el momento procedimental oportuno. Artículo 241.2 LGT en relación al artículo 235.3 LGT. Estimación.

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

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





Recurso promovido por doña «X» representada por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada. Comparecen como partes recurridas la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, y la Generalitat de Catalunya, representada y asistida por letrado de sus Servicios Jurídicos.

## → Resolución recurrida en casación

Sentencia núm. 4963/2021, de 17 de diciembre, de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria parcial del recurso ordinario núm. 413/2020 promovido por la Generalidad de Cataluña frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de octubre de 2019, que desestimó el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 17 de diciembre de 2015, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

Determinar si, en sede de revisión económico-administrativa, y con ocasión de la interposición por parte de la administración de un recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, esta puede aportar documentos que apoyen su pretensión revocatoria y que, aun debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos en el momento procedimental oportuno.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. Los artículos 235.3 y 241.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; 2. El artículo 110.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["LRJAPyPAC"], equiparable al artículo 115.3 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) ["LPC"]. 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.- Estimar el recurso de casación núm. 1234/2022, interpuesto por la representación procesal de doña «C» contra la sentencia núm. 4963/2021, de 17 de diciembre, de la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria parcial del recurso ordinario núm. 413/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.

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





2.- Desestima el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número de procedimiento ordinario 413/2020, promovido por la Administración de la Comunidad autónoma de Cataluña frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de octubre de 2019 (recurso 00-05197-2016), que desestimó el recurso de alzada formulado por la Directora de la Agencia Tributaria de Cataluña, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 17 de diciembre de 2015, reclamación económico-administrativa NUM000, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### **SEXTO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.**

Por consiguiente, hemos de fijar como doctrina jurisprudencial que la administración autora de un acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa, no puede aportar como prueba, con ocasión de la interposición por la misma de un recurso de alzada ordinario en vía económico-administrativa, aquellos documentos que, debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos en el momento procedimental oportuno.

Dado que la sentencia impugnada no se atiene a la doctrina expresada, procede, en consecuencia, estimar el recurso de casación y desestimar el recurso contencioso administrativo, puesto que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central resolvió conforme a la doctrina jurisprudencial establecida, aplicando de forma ajustada a Derecho lo dispuesto en el artículo 241.2 LGT, en relación con el artículo 235.3 LGT, ya que los intentos de notificación de liquidación con resultado de "ausente" que se aportaron como prueba por la Directora de la Agencia Tributaria de Cataluña recurrente en alzada ordinaria, debieron formar parte del expediente administrativo remitido al TEAR de Cataluña, y respecto a dichos documentos la resolución del TEAC descarta, y no es cuestionado por la demanda, que concurrirá ninguna circunstancia excepcional que pudiera relativizar, en el caso concreto, las consecuencias de la prohibición de aportar por la Administración como pruebas, aquellos elementos documentales que debieron formar parte del expediente administrativo.

👉 LGT. 5ª SENTENCIA 1490/2023 [20.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2453/2022). Ponente: Isaac Merino Jara

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





[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5033/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5033]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/aeb5f65d80bd2efea0a8778d75e36f0d/20231204>

## RESUMEN

La base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, al margen de dicha devolución.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por procurador de los tribunales, en representación de la mercantil S.L. Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia dictada el 4 de febrero de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso núm. 401/2021 interpuesto por la mercantil, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura (Pleno) de 27 de mayo de 2021 que, a su vez, había estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación por el impuesto sobre el valor añadido ["IVA"], periodos del año 2017 y desestimado la reclamación económico-administrativa acumulada a ella interpuesta contra el acuerdo sancionador derivado de los hechos comprobados en el procedimiento de inspección.

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

[...] "Determinar cómo debe calcularse la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, que trae causa de las mismas conductas que motivan la imposición de las sanciones. En particular, determinar si, en estos casos, la base de las sanciones debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra

\* 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»





circunstancia; o si la misma debe quedar minorada por el importe de la devolución de ingresos indebidos concurrente.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 194.1 y 195.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo.- No ha lugar al recurso de casación núm. 2453/2022, interpuesto por procurador de los tribunales en representación de la mercantil, S.L., contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, el 4 de febrero de 2022, en el recurso núm. 401/2021 sobre impuesto sobre el valor añadido, periodos del año 2017, de manera que queda confirmada.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### TERCERO.- **El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.**

Los artículos 194.1 y 195.1 LGT contemplan dos infracciones cuya conducta típica, a los efectos que ahora interesan, consiste, respectivamente, en "solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido" y en "determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros".

Estas infracciones "se inscriben en lo que la doctrina tributarista ha venido calificando de tipos infractores "de peligro" (los comportamientos tipificados no causan un perjuicio económico directo o inmediato, pero podrían haberlo causado si no se hubiera producido una intervención de la Administración tendente a corregirlo) y protegen directamente (bien jurídico inmediato o directo) el interés patrimonial de la Hacienda Pública. (.....). El art. 194.1 LGT se limita a explicitar, en cumplimiento del mandato de lex certa contenido en el art. 25.1 CE, la omisión

\* 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»





-"omisión de datos relevantes"- y la acción típica -"la inclusión de datos falsos"- que puede dar lugar al resultado sancionado: la solicitud indebida de una devolución sin que llegue a obtenerse. En modo alguno ello significa que la conducta falsaria preparatoria -y el mayor desvalor que representa- quede consumida en el tipo del art. 194.1 LGT. Y lo mismo puede decirse del tipo infractor previsto en el art. 195.1, párrafo 1º, LGT, que establece dos formas activas de realización del tipo -la "determinación" y la "acreditación" de partidas o créditos tributarios-, pero que tampoco incorpora en su tipificación el desvalor adicional de un medio ilícito empleado para cometerlo" (SSTS de 17 de septiembre de 2020, RC 325/2019, y de 25 de marzo de 2021, RC 2839/2021).

También hemos manifestado, en la sentencia de 22 de septiembre de 2011, RC 4289/2009, que "el art. 195.1 de la LGT tipifica un comportamiento que no causa un daño directo e inmediato para la recaudación, sino que prepara de manera decisiva un perjuicio económico futuro, de manera que las compensaciones o deducciones improcedentes que se practiquen en la declaración del periodo impositivo darán lugar a las infracciones previstas en los arts. 191 de la LGT (dejar de ingresar en plazo en un tributo autoliquidable), 193 de la LGT (obtener indebidamente una devolución del Tesoro Público) o 194.1 de la LGT (solicitar indebidamente una devolución sin que ésta se llegue a obtener), pero no al tipo infractor que analizamos [ Sentencia de 26 de julio de 1997 (rec. de apelación núm. 8558/1991), FD Segundo]. Constituye, en definitiva, una infracción de peligro, que se perfecciona con independencia de que se llegue o no a producir una falta de ingreso o una salida de caja del Tesoro Público en el futuro como consecuencia de la aplicación de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas [ sentencia de 27 de enero de 2003 (rec. cas. núm. 420/1998), FD séptimo]".

Las devoluciones obtenidas por el contribuyente no proceden de la normativa del tributo, sino que se trata de la devolución de ingresos indebidos, puesto que ha quedado probado que la mercantil S.L. no habiendo ejercido actividad económica alguna en el territorio de aplicación del IVA en los términos exigidos por la normativa, no era sujeto pasivo del impuesto.

La inspección lo que hizo fue denegar el derecho a la devolución derivada de la normativa del tributo, sin perjuicio de reconocer que si tiene o tenía derecho a la devolución del ingreso por esas cuotas que le han sido indebidamente repercutidas. En el caso en cuestión, la inspección procedió a la devolución del IVA indebidamente soportado, en la medida en que se pudo comprobar su ingreso, para las adquisiciones de corcho y los servicios de transporte del mismo, ya que las entregas se han producido, los proveedores requeridos han aportado las facturas, contrastándose con las facilitadas por el obligado tributario y coinciden 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»





cantidades con las consignadas en el modelo de declaración de operaciones con terceras personas. La inspección reflejó en el acta -e incluyó en la liquidación- no solo la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sino también la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y acordó la devolución de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, que han sido ingresadas o consignadas en las autoliquidaciones de los proveedores/repercutidores. Esta operación se completó por el TEAR de Extremadura cuando estimó en parte la liquidación, concretamente, la relativa al rechazo de la inspección del derecho de la interesada a obtener la devolución de las cuotas que le repercutió la entidad DIN, S.L, anulando exclusivamente en la parte y por las razones expuestas en su fundamento de derecho tercero, el acuerdo de liquidación impugnado, que se confirma en todo lo demás, debiendo la oficina gestora girar otro, según lo señalado en el citado fundamento.

En nuestra sentencia de 22 de abril de 2021, RCA 1367/2020, además de dejar sentada la procedencia de que la Administración tributaria pueda efectuar una regularización integral de la situación tributaria de los obligados tributos, señalamos que "las consecuencias de abuso o fraude (en este caso de simulación constatada), deben dar lugar -si procede- al ejercicio de la potestad sancionadora, como por lo demás, aquí sí ha sucedido".

En cuanto al principio de proporcionalidad, interesa traer a colación, la sentencia de 6 de junio de 2023, RC 8550/2021, que declaró: "la Sala no aprecia motivos que justifiquen el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad con relación al artículo 191 de la LGT, desde la perspectiva de una eventual infracción de ese principio, determinada -como sostiene el recurrente- por el cálculo de la base de la sanción a tenor de la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

La sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio, recuerda el amplio margen de libertad del legislador, dentro de los límites establecidos en la Constitución, para configurar el sistema de infracciones y sanciones atendiendo a los bienes jurídicamente protegidos, precisando que "el principio de proporcionalidad solo dará lugar a la censura de inconstitucionalidad cuando "a la luz del razonamiento lógico, de datos empíricos no controvertidos y del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos, resulta evidente la manifiesta suficiencia de un medio alternativo menos restrictivo de derechos para la consecución igualmente eficaz de las finalidades deseadas por el legislador" (por todas, STC 55/1996, FJ 8).

Y asimismo hemos indicado que "la relación final que guarde la magnitud de los beneficios obtenidos por la norma penal y la magnitud de la pena es el fruto de un

\* 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»





complejo análisis político-criminal y técnico que sólo al legislador corresponde y que, por ende, en ningún caso se reduce a una exacta proporción entre el desvalor de la sanción y el desvalor del comportamiento prohibido, según un hipotético baremo preciso y prefijado. La relación valorativa entre precepto y sanción sólo será indicio de una vulneración del derecho fundamental que la sanción limita cuando atente contra el valor fundamental de la justicia propio de un Estado de Derecho y de una actividad pública no arbitraria y respetuosa con la dignidad de la persona [...] es decir, cuando concurra un "desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma" a 'partir de las pautas axiológicas constitucionalmente indiscutibles y de su concreción en la propia actividad legislativa" (por alternativo menos 55/1996, FJ 9; 161/1997, FJ 12, y 136/1999, FJ 23).

En aplicación de esta doctrina hemos descartado ya que varias disposiciones sancionadoras previstas en la legislación tributaria vulneren el principio de proporcionalidad.

Y en el ATC 20/2015, de 3 de febrero, concluimos que "era notoriamente infundada una cuestión de inconstitucionalidad relativa a la posible desproporción de la multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar, prevista en el art. 191.6 LGT, en conexión con los arts. 191.1 y 191.2 LGT".

Mutatis mutandis, esa doctrina puede invocarse también, y así lo hacemos, para rechazar, en este punto, las alegaciones de la recurrente.

Por todo ello, fijamos la siguiente doctrina: la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, independientemente de dicha devolución.



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

👉 IRPF. SENTENCIA 1411/2023 [13.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5748/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4723/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4723]

\* 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/5bb04d982338f1d0a0a8778d75e36f0d/20231124>

## RESUMEN

Recurso de casación. IRPF

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado. No ha comparecido la parte recurrida.

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia pronunciada el 18 de mayo de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 921/2021, promovido por la representación procesal de doña «C» contra la resolución de 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000, formulada contra la liquidación practicada por la Administración de Denia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del ejercicio 2015, por un importe de 2.123,26 euros.

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

[...] Determinar si, al amparo de lo dispuesto en la disposición adicional vigésima de la LIRPF y en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado por el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas por pensiones públicas procedentes de Países Bajos, de forma que, aunque no se sometan a tributación, deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** El artículo 5 y la Disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"]; el artículo 25.3 del Convenio suscrito entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971 ["CDI"]. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse

\* 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 otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. Ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia pronunciada el 18 de mayo de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 921/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 921/2021, entablado por la representación procesal de doña «C» contra la resolución de 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000, formulada contra la liquidación practicada por la Administración de Denia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2015, por importe de 2.123,26 euros, declarando la citada resolución administrativa y acto de liquidación ajustados a Derecho.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima de la LIRPF y en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado por el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas por pensiones públicas procedentes de Países Bajos, de forma que, aunque no se sometan a tributación, deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo.

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





## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. SENTENCIA 1378/2023. [02.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3940/2023). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4594/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4594]

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a5f1565c291e4b65a0a8778d75e36f0d/20231117>

### RESUMEN

Interpretación de los artículos 10.3, 14.1.b) y e) y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Normas de Registro y Valoración 13ª y 22ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. En los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del impuesto sobre sociedades, obedeciendo el citado error contable a la omisión de un gasto en el ejercicio anterior, resulta necesario que, una vez advertido, sea subsanado mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, lo que supone que el gasto se impute "directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas", sin que resulte obligado registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado. Resultan deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los Directores Generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los Consejos de Administración de las mismas, siempre y cuando correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos.

### → Interposición del recurso de casación

Recursos interpuestos por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, y procurador en representación de la mercantil EI, SA. Han comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y procurador en representación de la mercantil EI, SA.

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia pronunciada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente

\* 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 recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 686/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de mayo de 2018, por la que se estimó en parte la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 deducida contra la liquidación practicada el 8 de noviembre de 2016 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2013.

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

1. Precisar si, en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del IS, -por aplicación de la Norma de Registro y Valoración 13ª del PGC-, el anterior hecho obliga a anticipar el efecto impositivo que ello supone, que no es otro que una menor cuantía a pagar del IS derivado de ese gasto, y, en consecuencia, obliga a registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado. 2. En el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa aclarar si, en los supuestos de errores contables los créditos fiscales surgidos a favor del contribuyente de los activos por impuestos diferidos de la cuenta 474 "Activo por impuesto diferido" se cancelan y hacen efectivos contra sus obligaciones fiscales recogidas en la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios", lo que determina que el importe del crédito fiscal por el activo por impuesto diferido quede compensado, reducido o saldado, en su caso contra su obligación fiscal. 3. Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. Los artículos 10.3, 14.1.b) y e) y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, indicando, de forma expresa, que se corresponden con los actuales artículos 10.3, 11.3 y 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades. 2. Las Normas de Registro y Valoración 13ª y 22ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ **FALLO:**

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





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

Segundo. No haber lugar a los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado y el procurador en representación de la mercantil EI, SA, contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 686/2018.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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

Procede, por tanto, contestar a la primera cuestión de interés casacional formulada por el auto de admisión en el recurso de casación interpuesto por EI, SA, relativa a los errores contables, en el sentido de que en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del impuesto sobre sociedades, obedeciendo el citado error contable a la omisión de un gasto en el ejercicio anterior, resulta necesario que, una vez advertido, sea subsanado mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, lo que supone que el gasto se impute " directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas", sin que resulte obligado registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado.

En relación a la tercera cuestión formulada por el auto de admisión en el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, en los términos en que ha sido reformulada, procede afirmar que resultan deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los Directores Generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los Consejos de Administración de las mismas, siempre y cuando correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos.

\* 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 1422/2023 [13.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2591/2022). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ,] Roj: STS 4708/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4708

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/d35e7747d6600f52a0a8778d75e36f0d/20231124>

### RESUMEN

ITP. Reducción de capital con condonación de dividendos. Base imponible.

#### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, con la representación que le es propia. Se ha personado en este recurso como parte recurrida SEPX.SA, representada por procuradora de los tribunales, bajo dirección letrada.

#### → Resolución recurrida en casación

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 24 de enero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 497/2020, en el que se impugna la resolución de 20 de julio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa núm. 44-00058-2017, interpuesta contra una liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad operaciones societaria.

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

Determinar si, en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, existe una base imponible de valor económico para el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, y en caso afirmativo, si la magnitud de ese valor podría venir fijada por el importe en el que se extingue o reduce la obligación de aportar los dividendos pendientes de desembolso (dividendos pasivos).

#### → Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículos 19, 23 y 25.5 del Real Decreto Legislativo

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





1/1993, de 24 septiembre, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el artículo 317 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. 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 la doctrina del presente recurso por remisión a lo expresado en el **Fundamento de Derecho Tercero** de esta sentencia.
2. Desestimar el recurso de casación núm. 2591/2022, interpuesto por la Administración General del Estado, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 24 de enero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 497/2020, cuya confirmación procede.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

TERCERO. **Sobre el juicio del Tribunal.**

[...]

### CONCLUSIÓN

1. La escritura de reducción de capital mediante la condonación de dividendos pasivos no motivará liquidación por la modalidad de operaciones societarias, ni tampoco estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

2. En caso de disolución y liquidación de la sociedad, no formaría parte de la base imponible de la modalidad de operaciones societarias el importe de los dividendos pasivos condonados al socio, que todavía no eran exigibles".

En el caso que nos ocupa, ya se ha visto, en 26 de junio de 2012 se acordó prorrogar el plazo de desembolso del capital social pendiente hasta el 3 de mayo de 2017; se propuso la condonación de dividendos pasivos pendientes de desembolso mediante reducción del valor nominal de las acciones; mediante escritura pública de 5 de febrero de 2016, la entidad SEPX.TERUEL, acordó la reducción del capital social de la entidad en la suma de 5.460.000 euros, mediante la reducción del valor nominal de todas y cada una de las acciones, con el objeto de condonar a los socios el dividendo pasivo pendiente de desembolso que asciende a 5.460,000 euros. En dicho momento aún no era exigible el desembolso, sin que se produjera devolución alguna a los socios.

Como se ha puesto de manifiesto el argumento fundamental del Sr. Abogado del Estado descansa en la comunicación del TEAR de Aragón y en la doctrina que

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





mantenía la Dirección General de Tributos desde la consulta no vinculante 2141 de 1999 de 12 noviembre, lo que considera ratificado por este Tribunal Supremo en la sentencia referida a un supuesto de IRPF, por lo que entiende que si hay un desplazamiento económico (supresión de una deuda, la de los dividendos pasivos), y por ello hay un valor patrimonial que podrá resultar como base imponible del impuesto por la operación societaria.

Con la Consulta Vinculante antes transcrita es evidente que la DGT parece resolver un caso distinto al que nos ocupa. En esta Consulta consideró que en una reducción de capital que tiene lugar mediante la condonación de dividendos pasivos a los socios, la base imponible estará constituida por el valor real de los derechos entregados a los socios, es decir el valor real de los derechos de crédito que ostentaba la Sociedad frente a los socios, los cuales se ven liberados de la obligación de desembolsar los dividendos pasivos pendientes. Sin embargo, como se ha expuesto en nuestro caso, no existe crédito alguno a favor de la Sociedad, pues a la fecha de la condonación no era exigible aún el desembolso, siendo evidente que en estos casos la base imponible, tal y como se reconoce en la Consulta transcrita, " sería cero al no haber devolución de aportaciones (el dividendo pasivo obedece a una ampliación de capital que no fue desembolsada, y no hay que devolver nada al socio ya que nada fue aportado), y no siendo exigibles no procede contabilizarlos como activos de la sociedad. No existe desplazamiento patrimonial efectivo a favor de los socios, en tanto que no existía deuda exigible, ni, por ende, devolución alguna.

Todo lo cual debe llevarnos a responder a la cuestión seleccionada de interés casacional objetivo en el sentido que en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, cuando todavía no eran exigibles, el valor económico para determinar la base imponible del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, es cero.

## SENTENCIAS (Reseñas)

### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 1570/2023 [27.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.517/2022). Ponente: Rafael Toledano Cantero

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





[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5268/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5268]

## RESUMEN

Interpretación del artículo 16.4.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. El escrito de alegaciones del recurso de alzada formulado por un órgano administrativo legitimado para interponerlo contra resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales podrá presentarse, no solo en el registro del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local que dictó la resolución impugnada, sino también en cualquier registro de la Administración del Estado o de otra de las Administraciones Públicas del artículo 2.1. de la Ley 39/2015, que lo remitirá al órgano competente para tramitar el recurso, siendo ésta la fecha de presentación a la que habrá estarse, con independencia de la fecha de recepción del escrito de alegaciones por el órgano encargado de resolver. Estimación.

### → Interposición del recurso de casación

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

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia de 25 de octubre de 2021, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 682/2018 formulado por la mercantil PIMA, S.L. frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], de fecha 5 de abril de 2018, estimatoria de la reclamación económica-administrativa instada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2011, deducida por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 20 de diciembre de 2016.

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

1. Identificar, interpretando el artículo 16.4.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuál es el registro administrativo habilitado para la presentación del escrito de alegaciones del recurso de alzada formulado por un órgano administrativo legitimado contra resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales. 2. Determinar si el referido escrito de alegaciones debe presentarse siempre 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»





necesariamente en el registro del TEAR o del TEAL o, por el contrario, puede presentarse en cualquier registro de la Administración del Estado o de otra de las Administraciones Públicas del artículo 2.1. de la Ley 39/2015, que lo remitirá al órgano competente para tramitar el recurso. 3. Dilucidar, en caso de responder afirmativamente a la anterior cuestión, cuál es la fecha que debe considerarse para apreciar su presentación en el plazo del mes previsto reglamentariamente, bien la de entrada en el registro del órgano correspondiente de la Administración General del Estado o, por el contrario, la correspondiente al momento en que las alegaciones son formalmente recibidas por el órgano encargado de resolver.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 16.4.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con el artículo 61.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

**1.-** Haber lugar al recurso de casación núm. 517/2022, interpuesto por la representación de la Administración general del Estado, Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la sentencia de 25 de octubre de 2021, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 682/2018 formulado por la mercantil PIMAX, S.L. frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 5 de abril de 2018, estimatoria de la reclamación económica-administrativa instada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2011, deducida por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 20 de diciembre de 2016. Casar y anular la sentencia recurrida.

*[En conclusión, el escrito de alegaciones pudo presentarse en el registro del TEAC aunque fuera dirigido al TEARV como se hizo constar en el mismo, y lo fue dentro del plazo de un mes otorgado para formalizar las alegaciones, siendo la fecha de entrada a considerar aquella en la que fue registrado en el TEAC, conforme al artículo 16.4 LPAC, y no la de entrada en el TEARV, por lo que la actuación del órgano recurrente en alzada debe considerarse formalizada el día 30 de mayo de 2017, dentro del plazo de un mes otorgado al efecto, contado a partir del día 3 de mayo de 2017 en que se le puso de manifiesto, conforme al*

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





*artículo 241.2 LGT en relación al artículo 61.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (reglamento en materia de revisión en vía administrativa RRVE)]*

👉 LGT. 2 SENTENCIA 1579/2023 [27.11.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2582/2022). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5258/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5258

## RESUMEN

El artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la medida en que se refiere a un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, solo puede ser interpretado en el sentido de otorgar al responsable plenas facultades de impugnación respecto de aquel presupuesto y aquellas liquidaciones, sin que tales facultades queden excepcionadas o puedan limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por procuradora en representación de don «L» Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia dictada el 30 de septiembre de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, que desestimó el recurso n.º 32/2020, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de 29 de noviembre de 2019 que desestimó las reclamaciones frente a los acuerdos de la jefa de la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de 12 de mayo de 2017 por los que se declaraba al reclamante responsable subsidiario en virtud del artículo 43.1, letras a) y b) de la LGT, de deudas de la mercantil FS, S.L.

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

Reafirmar, reforzar o, en su caso, completar la jurisprudencia existente en interpretación del artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT, sobre las plenas

\* 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»





facultades de impugnación del responsable tributario respecto del presupuesto de hecho habilitante y de las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

→ FALLO:

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

[El art. 174.5 LGT, dispone: "5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación"

La doctrina jurisprudencial de esta sala sobre dicho precepto posibilita que los declarados responsables, aunque sean administradores de la deudora principal, puedan impugnar las liquidaciones y sanciones origen de las deudas derivadas y, por tanto, permite entrar a examinar el fondo de sus recursos, aunque las liquidaciones y sanciones hayan sido confirmadas en sentencia firme en los recursos interpuestos por los deudores principales]

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora, en representación de don «L», contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, el 30 de septiembre de 2021, en el recurso núm. 32/2020 sobre declaración de responsabilidad subsidiaria, con lo cual se confirma y con ello los actos y resoluciones de los que trae origen.

Tercero. No formular pronunciamiento sobre las costas 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»



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

#### JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (NOVIEMBRE, 2023)

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



#### SUMARIO

- **Impuesto sobre el Valor Añadido**
  - Asunto C-532/22. Sala Décima. ST. 23.11.2023
- **Impuesto sobre Sociedades**
  - Asunto C-318/22. Sala Novena. ST.16.11.2023
- **Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica**
  - Asunto C-349/2022. Sala Octava. ST.16.11.2023
- **Imposición de los productos energéticos y de la electricidad**
  - Asunto C-391/22. Sala Décima. ST.16.11.2023

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

➔ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

#### 👉 IVA – Asunto C-532/22. Sala Décima. ST. 23.11.2023

Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 53 — Prestaciones de acceso a manifestaciones recreativas — Lugar de realización de las prestaciones de servicios — Difusión de sesiones de vídeo interactivas en streaming — Puesta a disposición de un local y del material necesario para la captura en vídeo de espectáculos y provisión de acompañamiento con el fin de proporcionar espectáculos de calidad.

➔ DERECHO DE LA UNIÓN – DERECHO RUMANO

➔ OBJETO DEL ASUNTO: interpretación del artículo 53 de la

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





Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Westside Unicat SRL (en lo sucesivo, «Westside Unicat»), por una parte, y la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca (Rumanía) y la Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «autoridad tributaria»), por otra, en relación con la decisión de dicha autoridad de considerar que los servicios prestados por esa sociedad estaban sujetos al impuesto sobre el valor añadido (IVA) en Rumanía.

→ LITIGIO PRINCIPAL

1.- **Westside Unicat** es una sociedad establecida en Rumanía que explota un estudio de grabación de vídeo. Su principal actividad económica consiste en comercializar a **StreamRay USA Inc.** (en lo sucesivo, «StreamRay») contenidos digitales de carácter erótico en forma de sesiones de comunicación visual en línea y cara a cara (en lo sucesivo, «videochats»), realizadas con modelos.

2.- **StreamRay** es una persona jurídica registrada en los Estados Unidos que difunde en directo, en su sitio de Internet, los vídeos de estas sesiones y pone a disposición de sus clientes, personas físicas, la interfaz necesaria para interactuar con los modelos.

3.- Los modelos que **utilizan los servicios de Westside Unicat** celebran con esta sociedad un contrato, denominado «Contrato de asociación» en la resolución de remisión. Asimismo, firman una declaración en la que hacen constar a StreamRay **que designan al estudio, a saber, Westside Unicat**, para «percibir y cobrar todas las cantidades» que les corresponden por los espectáculos realizados en el marco de dichos videochats y aceptan expresamente que el estudio les abone esas cantidades.

**StreamRay**, que presta servicios en su propio nombre, establece las condiciones comerciales aplicables para que sus clientes vean los espectáculos en cuestión e interactúen con los modelos. Esta sociedad fija y percibe, en particular, el precio pagado por sus clientes a tal efecto. Sobre el precio así percibido, se abona a Westside Unicat un porcentaje, del cual esta, a su vez, transfiere una parte a los modelos.

4.- A raíz de una inspección tributaria relativa a la determinación del IVA que debía abonarse en el período comprendido entre el 1 de septiembre de 2019 y el 30 de junio de 2020:

La autoridad tributaria practicó, el 13 de noviembre de 2020, una liquidación al término de la cual se consideró a **Westside Unicat deudora de un importe**

\* 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.





**adicional de IVA de 640 433 leus rumanos (RON).** Esta decisión se basaba en que, contrariamente a lo que había considerado Westside Unicat al emitir las facturas dirigidas a SteamRay, debía considerarse que el lugar de prestación de los servicios a dicha sociedad era Rumanía, con arreglo al artículo 278, apartado 6, letra b), del Código Tributario. **Westside Unicat es el organizador de los espectáculos interactivos en cuestión**, como se desprende de los contratos firmados con StreamRay. Pues bien, estos espectáculos constituyen manifestaciones recreativas, en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112, de modo que procede aplicar la solución adoptada en la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), según la cual el lugar de una prestación de servicios consistente en ofrecer sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas y retransmitidas en directo por Internet, **debe considerarse el lugar donde esté situada la sede de las actividades económicas del prestador del servicio.**

**5.2. Westside Unicat interpuso un recurso ante el Tribunal de Distrito de Maramureş (Rumanía),** que estimó parcialmente el recurso mediante sentencia de 19 de octubre de 2021. Dicho órgano jurisdiccional consideró, en efecto, **que StreamRay era la organizadora de las manifestaciones recreativas en cuestión, en la medida en que ella permitía a sus clientes acceder a las sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico.** La autoridad tributaria interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Tribunal Superior de Cluj (Rumanía), órgano jurisdiccional remitente.

**En apoyo de su recurso de casación** ( de la autoridad tributaria ante el Tribunal Superior de Cluj] alega, en esencia, que el acceso del público a la manifestación recreativa se considera concedido tanto por el organizador de esta como por todos los operadores que contribuyen a hacer posible tal acceso al público, que actúan en nombre propio. Pues bien, en el asunto del que conoce dicho órgano jurisdiccional, debe considerarse que **Westside Unicat**, en su condición de organizador de las sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico en cuestión, **concede acceso a tales sesiones**, al igual que el demandante en el litigio principal en el asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388).

En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si los servicios prestados por **Westside Unicat están comprendidos en el concepto de prestaciones de servicios de acceso a manifestaciones recreativas, en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112, y, en su caso, sobre la manera de aplicar esta disposición.**

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 53 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que también se aplica a los servicios del tipo analizado en el litigio principal, 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.





saber, servicios prestados por el estudio de videochat al operador del sitio de Internet, que consisten en sesiones interactivas de carácter erótico, filmadas y retransmitidas en tiempo real a través de Internet (transmisión en continuo en directo de contenido digital)?

## NORMATIVA INVOCADA

Artículo 53. Directiva 2006/112

«El lugar de prestación a un sujeto pasivo de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, así como de los servicios accesorios en relación con el acceso, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones.»

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, a efectos de la interpretación de la expresión "aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones", que figura en el artículo 53 de la Directiva [2006/112], ¿es relevante el lugar en donde los modelos aparecen delante de la cámara web, el lugar donde está establecido el organizador de las sesiones, el lugar donde los clientes ven las imágenes, o debe tenerse en cuenta un lugar distinto de los indicados anteriormente?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

El artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que.

*«no se aplica a los servicios prestados por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión por Internet, consistentes en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de dicho operador para su difusión por este último en la referida plataforma»*

→ FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES (PARTICULARES)

A) Primera cuestión prejudicial

## PRECISIONES PRELIMINARES

Como se desprende claramente de la petición de decisión prejudicial, las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal consisten en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por un estudio de grabación con el fin de ponerlas a disposición del operador de una plataforma de difusión por Internet para su difusión por ese operador en dicha plataforma.

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





Por consiguiente, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede entender que la primera cuestión prejudicial se refiere a si el artículo 53 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que esta disposición se aplica a los servicios prestados por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión por Internet, consistentes en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de dicho operador para que las difunda en la referida plataforma.

**UNO.-** Procede recordar que, por un lado, los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 contienen una regla general para determinar el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, mientras que los artículos 46 a 59 bis de esta Directiva establecen una serie de conexiones específicas (sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 20). [Ap.31]

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 **no tienen primacía sobre los artículos 46 a 59 bis de esta**. Es preciso preguntarse en cada situación concreta si esta se corresponde con alguno de los casos mencionados en los artículos 46 a 59 bis de la citada Directiva. Si no sucede así, podrá considerarse que la referida situación está comprendida dentro del ámbito de aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva (sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 21). [Ap.32]

## NORMATIVA INVOCADA

### ▪ Artículo 44

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

### ▪ Artículo 45

«El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor que esté situado en un lugar distinto 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.





aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

De ello se deduce que **el artículo 53 de la Directiva 2006/112 no debe considerarse una excepción a una regla general que deba interpretarse de manera estricta** (sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 22) [**Ap.33**]. Por otro lado, por lo que respecta a las sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas y retransmitidas en directo por Internet, es cierto que el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), apartados 36 a 42, que tales sesiones constituyen actividades recreativas, dado que tienen por objetivo entretener a sus destinatarios y que el concepto de actividades recreativas no se limita a los servicios prestados en presencia física de los destinatarios de dicha actividad. [**Ap.34**]

**No obstante**, si bien en esa sentencia el Tribunal de **Justicia dedujo a continuación de estas consideraciones**,

[que tales prestaciones de servicios estaban comprendidas en el ámbito de aplicación de la norma de conexión específica, entonces prevista en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002 (DO 2002, L 128, p. 41), así como en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, en su versión vigente en el momento de los hechos del asunto que dio lugar a dicha sentencia]

**debe señalarse que la cuestión planteada en el presente asunto no se refiere a la interpretación de esta norma de conexión específica, sino a otra norma de conexión específica que, al haber sido introducida por la Directiva 2008/8, aún no estaba en vigor ni había sido transpuesta al Derecho de los Estados miembros** en el momento de los hechos del asunto que dio lugar a la referida sentencia. [**Ap.35**]

**DOS.-** Pues bien, mientras que la norma de conexión específica establecida en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva 77/388 y en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, tal como estos estaban en vigor en el momento de los hechos del asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), se refería, de manera general, a 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.





actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas o similares, así como, llegado el caso, a las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades, **la norma de conexión específica que figura en el artículo 53 de la Directiva 2006/112 tiene por objeto particular la prestación a un sujeto pasivo de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, así como la prestación de los servicios accesorios en relación con ese acceso.** [Ap.36]

Por consiguiente, la conclusión a la que llegó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), en relación con el alcance de la norma de conexión específica, entonces establecida en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva 77/388 y en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112,

**no puede extrapolarse a la norma de conexión específica establecida en el artículo 53 de la Directiva 2006/112**, que era aplicable en el momento de los hechos de que se trata en el litigio principal. [Ap.37]

**TRES.-** En cambio, por lo que respecta al alcance de esta segunda norma (artículo 53 de la Directiva 2006/112), procede señalar que, según su sentido habitual, el término «manifestación» designa una presentación al público. Por consiguiente, de ello puede deducirse, a falta de una definición específica contenida en la Directiva 2006/112, que el concepto de «prestación de acceso a una manifestación», tal como se emplea en el artículo 53 de dicha Directiva, debe entenderse en el sentido de que **designa prestaciones de servicios que tienen lugar después de la organización de lo que es objeto de dicha presentación** y cuya finalidad es conceder el acceso del público a esta última. [Ap.38]

Esta conclusión se ve corroborada, en primer lugar, por el artículo 33 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, que precisa que las prestaciones accesorias a las contempladas en el artículo 53 de la Directiva 2006/112 incluyen los servicios directamente relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares que se presten por separado, a cambio de una contrapartida distinta, a la persona que asista a una manifestación. En efecto, dado que los servicios accesorios son los prestados por separado a la persona que asiste a una manifestación, debe considerarse que el servicio principal es el prestado a esa misma persona para concederle el derecho a acceder a la referida manifestación. [Ap.39]

Asimismo, el artículo 32 de ese Reglamento de Ejecución precisa que los servicios que tengan por objeto el acceso a las manifestaciones recreativas a que se refiere el artículo 53 de la Directiva 2006/112 comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, lo que

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



significa que los servicios así contemplados son únicamente los relativos a la comercialización a los clientes del derecho a acceder a las manifestaciones en cuestión. [Ap.40]

Por último, del artículo 33 bis de dicho Reglamento de Ejecución, interpretado a la luz del considerando 15 del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, se desprende que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 se aplica cuando las entradas a las manifestaciones no son vendidas directamente por el organizador, sino que son distribuidas por intermediarios que actúan en nombre propio, lo que implica, una vez más, que las prestaciones mencionadas en el artículo 53 de la Directiva 2006/112 estén vinculadas a la comercialización a los clientes del derecho a acceder a la manifestación en cuestión. [Ap.41]

De ello resulta que debe entenderse que la norma de conexión específica, establecida en el artículo 53 de la Directiva 2006/112, no se aplica a los servicios prestados para realizar una actividad que da lugar a una manifestación, sino únicamente a las prestaciones consistentes en comercializar entre los clientes el derecho a acceder a tal manifestación. [Ap.42]

**CUATRO.-** Por consiguiente, debe declararse que las **prestaciones de servicios realizadas por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión** por Internet, consistentes en elaborar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de ese operador para su difusión en dicha plataforma, **no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112**. En efecto, tales prestaciones no constituyen ni prestaciones que tienen por objeto conceder a los clientes el derecho a acceder a esos contenidos ni prestaciones accesorias a estas, sino que constituyen prestaciones necesarias para la difusión de los referidos contenidos por ese operador a sus propios clientes. [Ap.43]

Ciertamente, el estudio de grabación de videochats posee los equipos utilizados para capturar y grabar el espectáculo erótico que se difundirá de este modo, pero tal circunstancia no basta para considerar que este estudio concede acceso a las sesiones de vídeo interactivas resultantes, en la medida en que ni la posesión de dichos equipos ni la manipulación de estos implican, por sí solas, que esas sesiones se presenten al público. [Ap.44]

**Esta consideración se corresponde, por lo demás, con el enfoque adoptado por el Comité del IVA**, comité consultivo creado por el artículo 398 de la Directiva 2006/112. En efecto, de las directrices de dicho Comité emanadas de su reunión de 19 de abril de 2021 [Documento B - taxud.c.1 (2021) 6378389-1016] se desprende que este **acordó casi por unanimidad que, cuando los servicios consistentes en sesiones interactivas filmadas y difundidas en tiempo real** por Internet (por ejemplo, un videochat) sean prestados por un sujeto pasivo que es propietario

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





del contenido digital a un cliente final, a saber, un espectador, en circunstancias en que ese contenido ha sido suministrado a ese sujeto pasivo por otro sujeto pasivo, el suministro del contenido digital por este último no consiste en dar acceso a una manifestación recreativa, en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112. **[Ap.45]**

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que:

«no se aplica a los servicios prestados por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión por Internet, consistentes en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de dicho operador para su difusión por este último en la referida plataforma»

## B) Segunda cuestión prejudicial

De entrada, procede señalar que la segunda cuestión prejudicial solo se ha planteado para el supuesto de que de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprenda que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 es aplicable a servicios como de los que se trata en el litigio principal. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

## II. SENTENCIAS (Reseña)

→ Impuesto sobre Sociedades\_[IS]

### 👉 IS. Asunto C-318/22. Sala Novena. ST.16.11.2023

«Procedimiento prejudicial - Aproximación de las legislaciones - Régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones - Directiva 2009/133/CE - Escisión parcial - Situación puramente interna - Inexistencia de reducción del capital social - Sociedad que posee el 100 % del capital de la sociedad transmitente»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 1, letra a), y 8, apartado 2, de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal

común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DO 2009, L 310, p. 34), interpretados a la luz del considerando 2 de dicha 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.





[Petición presentada en el contexto de un litigio entre GE Infrastructure Hungary HoldingKft. (en lo sucesivo, «GE Infrastructure») y la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas (Hungría) en relación con las consecuencias fiscales, para dicha sociedad, de una operación de escisión parcial con fusión por absorción llevada a cabo en sociedades propiedad esta.

## → Derecho de la Unión – Derecho húngaro

### → LITIGIO PRINCIPAL

1.- El 30 de septiembre de 2009, GE Infrastructure, la demandante en el litigio principal, adquirió una participación del 100 % de GE Hungary Kft. El valor nominal de las participaciones sociales de las que era titular ascendía a 100.000.000 de forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 260.000 euros). El 7 de julio de 2016, GE Hungary creó la sociedad GE Aviation Hungary Holding (en lo sucesivo, «GE Aviation»), en la que participaba al 100 % y el valor nominal de sus participaciones sociales ascendía a 3. 500.000 HUF (aproximadamente 9 100 euros).

El 31 de mayo de 2017, en el contexto de la reorganización global del grupo al que pertenecen, estas tres sociedades celebraron un acuerdo de escisión con fusión por absorción, con efectos a partir del 30 de septiembre de 2017. En este contexto, las ramas de actividad «energías renovables» y «aviación» de GE Hungary se escindieron de esta para ser absorbidas por GE Aviation. El valor de mercado de las ramas de actividad así aportadas ascendía a 397.025.000 HUF (aproximadamente 1.032.000 euros). Esta operación se tradujo, en particular, en la adquisición por GE Infrastructure de una participación en GE Aviation correspondiente al valor de las ramas de actividad absorbidas.

Al término de la operación, el capital social de GE Aviation había aumentado hasta alcanzar 25.000 000 HUF (aproximadamente 65 000 euros) y GE Infrastructure poseía una participación directa del 99,6 % en dicho capital. El 0,4 % restante pertenecía indirectamente a GE Infrastructure, a través de la sociedad intermediaria GE Hungary, que a su vez estaba participada al 100 % por GE Infrastructure.

GE Infrastructure indica que los activos transferidos a GE Aviation fueron contabilizados por esta al valor neto contable que figuraba en las cuentas de GE Hungary, es decir, 83 474.000 HUF (aproximadamente 217.000 euros). Este valor era netamente inferior al valor de mercado de esos activos, que ascendía a 397.025.000 HUF (aproximadamente 1.032 000 euros), como se indica en el apartado 19 de la presente sentencia. Según GE Infrastructure, **la operación, que tenía como objetivo principal preparar la eventual venta de las ramas de actividad de que se trata, tuvo, por tanto, una incidencia negativa, en forma de pérdida, en su balance.**

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





Por su parte, el capital social de GE Hungary permaneció inalterado en 100.000.000 HUF (aproximadamente 260.000 euros), y el impacto de 83.474.000 HUF (aproximadamente 217.000 euros) de la escisión parcial solo se repercutió en los fondos propios de esta sociedad, mediante una reducción de sus beneficios no distribuidos.

Según GE Infrastructure, la cesión de las ramas de actividad influyó, no obstante, en el valor real de su participación en GE Hungary. La demandante en el litigio principal estima la disminución de este valor en 397.025 000 HUF (aproximadamente 1.032.000 euros), correspondiente al valor de las ramas de actividad registradas en sus libros contables, mientras que las ramas adquiridas por GE Aviation solo se contabilizaron por un importe de 83.474.000 HUF (aproximadamente 217 000 euros), correspondiente al valor contable de dichos activos en el momento de su transmisión. En conjunto, la demandante en el litigio principal estima que el valor contable combinado de GE Aviation y de GE Hungary era inferior en más de 313.000.000 HUF (aproximadamente 813.800 euros) al valor contable de GE Hungary antes de la operación.

2.- Por su parte, la Administración tributaria consideró que la operación había generado unos ingresos o plusvalías imponibles de 83.331.000 HUF (aproximadamente 217.000 euros) a cargo de GE Infrastructure (correspondientes al valor contable de la participación del 99,6 % que GE Infrastructure poseía de GE Aviation), y que la demandante en el litigio principal no podía acogerse al mecanismo de aplazamiento del pago del impuesto previsto en el artículo 7, apartado 1, letra gy), de la LIS debido a que la escisión parcial no había dado lugar a una reducción del capital social de GE Hungary y a que GE Infrastructure seguía siendo titular de esta última sociedad al 100 %.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) ¿Debe interpretarse la Directiva [2009/133] en el sentido de que es conforme con su considerando 2 y con su artículo 1, letra a), una normativa (o disposición) nacional, o la interpretación y aplicación en la práctica de dicha normativa (o disposición), en cuya virtud la Directiva no se refiere a las transformaciones intraestatales, sino únicamente a las transformaciones internacionales y transfronterizas, dándose la circunstancia de que las disposiciones de la Directiva se transpusieron mediante la [LIS] de tal modo que, si bien el Derecho comunitario no regula directamente dicha cuestión, el legislador nacional estableció en el artículo 31, apartado 1, letra a), de la citada Ley que esta tiene por finalidad adecuarse a los actos del Derecho de la Unión, entre ellos a la Directiva?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 2, de la Directiva [2009/133] en el sentido de que es conforme con ese precepto una normativa (o disposición) nacional, o la interpretación y aplicación en la práctica de dicha normativa (o disposición), en cuya virtud, en el marco de una escisión parcial de empresas

\* 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.





residentes en un mismo Estado miembro, el socio de la sociedad transmitente está obligado a disminuir el valor nominal de su participación en la sociedad transmitente (capital suscrito de la sociedad transmitente) con el fin de disminuir en sus libros contables el valor de su participación (de sus participaciones sociales) en la sociedad transmitente, siendo así que la Administración tributaria exige esta disminución del valor contable como requisito previo para obtener el tratamiento fiscal previsto en el artículo 8, apartado 2, de la Directiva, incluso en una situación en que la escisión parcial conlleve pérdidas para el socio de la sociedad transmitente?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 2, de la Directiva [2009/133] en el sentido de que es conforme con ese precepto una normativa (o disposición) nacional, o la interpretación y aplicación en la práctica de dicha normativa (o disposición), en cuya virtud el tratamiento fiscal a efectos del impuesto sobre sociedades previsto en dicho precepto no resulta aplicable a una escisión parcial en el supuesto de que la sociedad transmitente afectada sea una sociedad mercantil unipersonal, es decir, en caso de que, a resultas de la escisión parcial, el fundador de la sociedad transmitente mantenga invariadamente en propiedad su participación del 100 % en dicha sociedad o de que el capital suscrito de la sociedad mercantil transmitente no sufra ninguna variación?

## → DECLARACIÓN - FALLO

«1) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea es competente, con arreglo al artículo 267 TFUE, para interpretar el Derecho de la Unión cuando este no regula directamente la situación en cuestión, pero el legislador nacional ha optado, al transponer al Derecho nacional las disposiciones de una Directiva, por aplicar el mismo trato a situaciones puramente internas que a las que regula la Directiva, como está facultado para hacer.

2) El artículo 8, apartado 2, de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, debe interpretarse en el sentido de que, «se opone a una normativa nacional que supedita la aplicación de dicha disposición a requisitos relativos a la disminución de la participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad o a la reducción del capital social de esta, que no están previstos en la citada Directiva».

## → Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

👉 IVTM. Asunto C-349/2022. Sala Octava. ST.16.11.2023

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





Procedimiento prejudicial - Artículo 110 TFUE - Tributos internos - Prohibición de tributos discriminatorios - Impuesto sobre vehículos - Vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros - Aplicación de tarifas diferentes en función de la fecha de matriculación de un vehículo en Portugal

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

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre NM y la Administración Tributaria y Aduanera (Portugal; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con la liquidación del impuesto sobre vehículos (en lo sucesivo, «impuesto») previsto por el Código del Impuesto sobre Vehículos por lo que respecta a un automóvil importado en Portugal por NM]

→ LITIGIO PRINCIPAL

1.- El 14 de septiembre de 2018, un turismo equipado con un motor híbrido enchufable fue matriculado por primera vez en Alemania. El 13 de septiembre de 2021, NM presentó ante la autoridad aduanera competente una declaración aduanera relativa a dicho vehículo para el despacho a consumo de este en Portugal. La autoridad aduanera competente calculó el importe del impuesto que NM debía pagar, basándose en los componentes de cilindrada y medioambiental (cuadro A) de dicho vehículo y en la duración de utilización desde la primera matriculación (cuadro D) de este. Una vez efectuado dicho cálculo, determinó que debía aplicarse la tarifa íntegra del impuesto al vehículo, equivalente a un importe de 2.928,28 euros, y emitió una liquidación en ese sentido.

NM abonó el importe del impuesto indicado en la liquidación que le había sido comunicada por la autoridad aduanera competente. A continuación, presentó ante el presidente del Centro de Arbitraje Administrativo (Portugal) una solicitud de constitución de un tribunal arbitral para impugnar dicha liquidación. La solicitud presentada por NM fue transmitida al órgano jurisdiccional remitente.

2.- En esencia, NM alega que, en la fecha de la primera matriculación del vehículo de que se trata en el litigio principal, el 14 de septiembre de 2018, estaba vigente el artículo 8, apartado 1, letra d), del Código del Impuesto sobre Vehículos en su versión resultante de la Ley n.º 82-D/2014 y que, con arreglo a dicho artículo, debía aplicarse una tarifa minorada, igual al 25 % de la cuota del impuesto, a los turismos equipados con un motor híbrido enchufable que tuviesen una autonomía mínima, en modo eléctrico, de 25 kilómetros. Sin embargo, en la fecha en la que NM presentó la declaración aduanera relativa a dicho vehículo, era aplicable el artículo 8, apartado 1, letra d), del Código del Impuesto sobre Vehículos en su versión resultante de la Ley n.º 75-B/2020. Ahora bien, contrariamente a la versión de dicho artículo en vigor en 2018, esta disposición ya no permite que los vehículos con características análogas a las del vehículo controvertido en el litigio principal puedan beneficiarse de la aplicación de una tarifa minorada, igual al 25 % de la cuota 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.





NM sostiene que, por consiguiente, un vehículo con tales características inicialmente matriculado en otro Estado miembro de la Unión e introducido posteriormente en Portugal recibe un trato desfavorable en comparación con el que se otorga a un vehículo que presente características similares y haya sido adquirido y matriculado inicialmente en Portugal, en la medida en que ese primer vehículo no puede beneficiarse de la aplicación de la tarifa minorada, igual al 25 % de la cuota del impuesto. Así pues, sobre los vehículos inicialmente matriculados en otro Estado miembro de la Unión recae una carga financiera mayor que la que soportan los vehículos con características similares y que han sido matriculados por primera vez en Portugal, lo que no es conforme con el artículo 110 TFUE.

3.- La autoridad tributaria señala que el hecho imponible es la admisión en el territorio portugués de un vehículo que deba ser matriculado en ese país y que el impuesto se devenga cuando se produce el despacho a consumo del referido vehículo en Portugal. Por lo tanto, solo en esa fecha debe apreciarse si un vehículo concreto cumple o no los criterios que le permiten beneficiarse de la aplicación de la tarifa minorada, igual al 25 % de la cuota del impuesto. Además, la autoridad tributaria sostiene que no se infringe el artículo 110 TFUE cuando la cuantía del impuesto percibido por la admisión en el territorio portugués de un vehículo de segunda mano procedente de otro Estado miembro no excede de la cuantía residual de dicho impuesto incorporada al precio de los vehículos usados similares ya matriculados en el interior del país, como sucede, a su juicio, con el importe del impuesto exigido en el caso del vehículo controvertido en el litigio principal.

## → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

¿Se opone el artículo 110 TFUE a que una norma nacional, como el artículo 8, apartado 1, letra d), del [Código del Impuesto sobre Vehículos], que establece, para los turismos que cumplan determinados criterios medioambientales, una bonificación consistente en la reducción al 25 % de la cuota del [impuesto], se mantenga en vigor y se aplique, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2021 -más restrictiva que la vigente hasta entonces-, tanto a vehículos nacionales nuevos como a vehículos de segunda mano procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea, matriculados por primera vez en Portugal a partir de esa fecha, dispensando el mismo trato fiscal a esos vehículos, pero generando una situación que puede considerarse de desigualdad entre vehículos de segunda mano, con el mismo tiempo de uso, que cumplan los criterios medioambientales menos exigentes anteriormente vigentes pero no cumplan los de la nueva Ley, en función de que a) hayan sido comercializados y matriculados inicialmente en Portugal antes de la fecha de entrada en vigor de la nueva versión de la Ley, en cuyo caso se habrán beneficiado de la bonificación consistente en la reducción al 25 % de la cuota del impuesto, lo cual cabe considerar que se reflejará en el precio de adquisición de los vehículos de segunda mano, o de que b) hayan sido matriculados en otro Estado miembro durante la vigencia de la versión anterior de la Ley y hayan

\* 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.





sido despachados a consumo en Portugal después de esa fecha, supuesto en el que deberán soportar el 100 % de la cuota del impuesto?

En esencia, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en la fecha del despacho a consumo en un Estado miembro de un vehículo matriculado por primera vez en otro Estado miembro, se calcule un impuesto sobre vehículos según las normas aplicables en esa fecha, cuando, en el momento de la primera matriculación de dicho vehículo, estaba en vigor una versión anterior de la normativa relativa a dicho impuesto que llevaría a aplicar una imposición más baja y de la que pudieron beneficiarse vehículos similares, con las mismas características pertinentes que ese vehículo, pero matriculados por primera vez ese primer Estado miembro.

## PRECISIONES PRELIMINARES

1.<sup>a</sup> Sin perjuicio de determinadas excepciones que no son pertinentes en el presente asunto, **la tributación de los automóviles no ha sido armonizada a nivel de la Unión**. Por lo tanto, los Estados miembros pueden ejercer libremente su potestad tributaria en este ámbito, siempre que la ejerzan respetando el Derecho de la Unión [sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda (Impuesto de matriculación), C-552/15, EU:C:2017:698, apartado 71 y jurisprudencia citada].

2.<sup>a</sup> Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un impuesto sobre automóviles recaudado por un Estado miembro con motivo de la matriculación de tales vehículos para su puesta en circulación en su territorio no es ni un derecho de aduana ni una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. Además, tal impuesto tampoco puede apreciarse a la luz del artículo 34 TFUE, que prohíbe las restricciones cuantitativas a la importación y medidas de efecto equivalente a tales restricciones. **En efecto, un impuesto como el controvertido en el asunto principal es un tributo interno y debe analizarse, por tanto, desde el punto de vista del artículo 110 TFUE** (sentencias de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, apartados 32 y 33, y de 17 de diciembre de 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, apartado 33 y jurisprudencia citada).

## → DECLARACIÓN - FALLO

*«El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en la fecha de despacho a consumo en un Estado miembro de un vehículo matriculado por primera vez en otro Estado miembro, se calcule un impuesto sobre vehículos según las normas aplicables en esa fecha, cuando, en el momento de la primera matriculación de dicho vehículo, estaba en vigor una versión anterior de la normativa relativa a dicho impuesto que llevaría a aplicar una imposición más baja y de la que pudieron beneficiarse vehículos similares,*

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





*con las mismas características pertinentes que ese vehículo, pero matriculados por primera vez en ese primer Estado miembro, si, y en la medida en que, la cuantía del impuesto percibido sobre el mismo vehículo importado excede de la cuantía del valor residual del impuesto que se incorpora al valor de los vehículos nacionales similares presentes en el mercado nacional de vehículos de segunda mano»*

## → Imposición de los productos energéticos y de la electricidad (IPEYE)

👉 IPEYE. Asunto C-391/22. Sala Décima. ST.16.11.2023

Procedimiento prejudicial. Directiva 2003/96/CE - Artículo 7, apartados 2 y 3 - Tipos impositivos diferenciados en función del uso profesional o no profesional del gasóleo - Concepto de "gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción" - Gasóleo utilizado para el transporte regular de pasajeros - Normativa nacional que prevé la devolución del impuesto especial, a excepción del gasóleo consumido en los trayectos realizados para el mantenimiento y repostaje de carburante de los vehículos de transporte de pasajeros

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

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

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. Tüke Busz es una empresa establecida en Hungría que ejerce una actividad de transporte de pasajeros en autobús en virtud de un contrato de servicio público. En 2017, dicha sociedad solicitó la devolución del impuesto especial sobre el gasóleo que había utilizado en el ámbito de esa actividad.

2. Al comprobar que Tüke Busz había hecho valer su derecho a la devolución del impuesto especial no solo con respecto al gasóleo consumido en ejercicio de la referida actividad de transporte propiamente dicha, sino también con respecto al consumido en los trayectos realizados para el mantenimiento y repostaje de carburante de los vehículos en cuestión, la Dirección de Recursos dictó una resolución mediante la que declaró contraria a Derecho la devolución del impuesto especial correspondiente al gasóleo utilizado para estos trayectos y, consecuentemente, incrementó la cuantía del impuesto especial sobre los productos energéticos combustibles adeudados por Tüke Busz por los meses de enero a diciembre de 2017.

3. Ante el Tribunal General de Pécs (Hungría), órgano jurisdiccional remitente, la Dirección de Recursos alega que solo pueden calificarse de servicios accesorios las prestaciones vinculadas a una obligación principal. Tratándose del transporte 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.





viajeros, afirma que este es el caso de los servicios prestados a título oneroso por el transportista en favor de los viajeros, tales como el transporte de equipajes, bicicletas o animales. En cambio, dado que los viajeros no son los destinatarios de los servicios de reparación o mantenimiento de los vehículos en cuestión, considera que estas prestaciones no están incluidas en el concepto de «servicio accesorio». La Dirección de Recursos deduce de ello que el impuesto especial correspondiente al gasóleo consumido en los trayectos realizados para la reparación o el mantenimiento de vehículos destinados al transporte de viajeros no pueden ser objeto de devolución, puesto que no se trata de servicios accesorios vinculados al servicio de transporte de viajeros.

Tüke Busz alega, en particular, que, en el caso de los autobuses que funcionan con gas natural, el artículo 113, apartado 3, de la Ley de impuestos especiales de 2016 permite la devolución del impuesto especial sobre el gas utilizado para esta «actividad», y no solo para el transporte de pasajeros en sentido estricto, por lo que, en su opinión, no se justifica la aplicación de una regla diferente a la devolución del impuesto especial sobre el gasóleo.

## → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Son compatibles con lo dispuesto en la Directiva [2003/96] la resolución adoptada en el presente asunto por la [Dirección de Recursos] y la práctica seguida por esta autoridad, según las cuales “no están comprendidos en el ámbito del transporte regular de pasajeros ni el kilometraje necesario para el mantenimiento de los medios de transporte regular de pasajeros ni el necesario para repostar carburante?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

*«El artículo 7, apartado 3, letra b), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que, «el gasóleo consumido en los trayectos realizados para la reparación, el mantenimiento o el repostaje de carburante de los vehículos destinados al transporte de pasajeros no está comprendido en el concepto de «gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción», en el sentido de dicha disposición»*

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



## ADORACIÓN DE LOS PASTORES



### DATOS DE LA IMAGEN:

Hacia 1523. Óleo sobre tabla.

Museo Nacional del Prado: [Sala 042](#)

**Pitati, Bonifacio de**

Verona, 1487 - Venecia, 1553

Su familia se trasladó a Venecia hacia 1505. No se sabe si en su ciudad natal recibiría una primera formación artística o ésta tendría lugar ya en Venecia, en el taller de Palma el Viejo, a través de la cual se convertiría en uno de los más cercanos seguidores del maestro. (Fuente [Museo Nacional del Prado](#))

Copyright de la imagen ©Museo Nacional del Prado (no expuesto)

Descarga de imagen autorizada para:

- Uso personal o privado
- Ámbito académico, investigación, estudio privado o para la circulación interna dentro de una organización educativa reglada (como una escuela, instituto o universidad)
- Publicaciones sin fines de lucro, sitios web personales, blogs y medios sociales

### V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA)

SEPTIEMBRE, 2023

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

##### 1.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

###### ✓ LGT. Consulta Vinculante V-2523-23 (18.09.2023)

■ **El consultante pregunta:** ¿Puede la Agencia Tributaria exigirme a fecha 10/04/2023 justificación documental (contratos, facturas, albaranes, justificantes de ingresos y pagos, etc.) del saldo que presentan cuentas en el asiento de apertura a fecha 01/01/2018 en los libros diario y mayor de la contabilidad oficial de mi empresa?

■ **Contestación:** El artículo 115 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante, LGT señala que: [...].

Conforme con lo anterior, con independencia de la obligación tributaria en concreto respecto a la cual la Administración tributaria solicite la justificación documental, extremo éste que no es manifestado por el consultante, el artículo 115 de la LGT habilita a esa solicitud, incluso aunque dicha justificación documental afecte a ejercicios prescritos, siempre y cuando resulte precisa en relación a una obligación tributaria no prescrita.

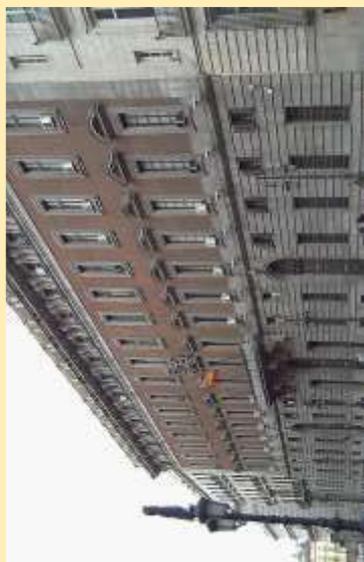
##### 1.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

###### ✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2421-23 (07.09.2023)

■ **El consultante expone que:** va a proceder a vender un inmueble que ha estado arrendado varios años.

■ **El consultante manifiesta que:** que no ha deducido como gasto la amortización durante varios de los años en que el inmueble ha estado arrendado y que el coste de adquisición del inmueble es superior al valor catastral.

■ **El consultante pregunta:** ¿forma de computar las amortizaciones del inmueble a efectos de determinar el valor de





adquisición del mismo para el cálculo de la ganancia patrimonial en el IRPF?

■ **Contestación:** En primer lugar, en lo que respecta al arrendamiento del inmueble que se pretende transmitir, procede señalar que partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se realiza como actividad económica, por no reunir los requisitos del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos que haya producido dicho arrendamiento constituyen rendimientos del capital inmobiliario, por lo que para determinar la deducibilidad de los gastos se hace necesario acudir al artículo 23.1 de la LIRPF y, en su desarrollo, al artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF.

En concreto, el artículo 23.1 de la LIRPF establece: [...].

Además, en el artículo 14 del RIRPF se establece en cuanto a los gastos de amortización: [...].

Sentado lo anterior, la transmisión del inmueble objeto de consulta generará en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una alteración en la composición de su patrimonio que da lugar a una variación del valor del mismo, de conformidad con lo previsto en el apartado 1 del artículo 33 de la LIRPF.

El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinado, según el artículo 34.1.a) de la LIRPF, por "la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales".

La determinación de los valores de adquisición y transmisión se recoge en el artículo 35 de la LIRPF en el caso de transmisiones onerosas, configurándose de la siguiente forma: [...]

Y el artículo 36, en cuanto a las adquisiciones a título lucrativo: [...].

En virtud de lo dispuesto anteriormente, el valor de adquisición del inmueble estará constituido por el importe real por el que se adquirió, a lo que se deberá añadir el coste de las inversiones y mejoras en su caso efectuadas, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición, con excepción de los intereses, que hubieran sido satisfechos por la adquirente, minorándose este valor, si procediese, en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles.

En lo que respecta a dichas amortizaciones, el artículo 40 del RIRPF establece lo siguiente: [...].

De acuerdo con este precepto, deberá tenerse en cuenta la amortización mínima, con independencia de su efectiva consideración como gasto, aclarando el precepto que se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso. El porcentaje





fijo que proceda, se aplicará en función del número de días en que el inmueble hubiera estado arrendado en cada período impositivo.

En consecuencia, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión del inmueble, en la determinación del valor de adquisición el consultante deberá minorar el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (durante el periodo de arrendamiento), con independencia de que las haya practicado o no, según lo expuesto. Por último, dado que en el caso planteado el coste de adquisición satisfecho ha sido siempre superior al valor catastral, será sobre dicho coste sobre el que se aplicará el mencionado porcentaje.

## ✓ IRPF [IVA] 2ª Consulta Vinculante V2646-23 (29.09.2023)

■ **La consultante expone que:** desarrolla la actividad profesional de abogada.

■ **La consultante pregunta:** "¿Es posible incluir dentro de los gastos deducibles a efectos de IVA e IRPF las compras de ropa, trajes en este caso, que se utilizan, única y exclusivamente, para el desempeño de la profesión de abogado? Alternativamente, ¿cuáles son los criterios para poder incluir o no dichas compras en los gastos?"

### ■ **Contestación:**

→ Impuesto sobre el Valor Añadido

El ejercicio del derecho a deducir en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 93 de la Ley 37/1992 determina como requisitos subjetivos de la deducción los siguientes: [...]

Continúa el artículo 95 estableciendo las limitaciones del derecho a deducir: [...].

Asimismo, el artículo 108 de la Ley 37/1992, establece que "a los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación."

Y añade, para delimitar el concepto de bienes de inversión que "no tendrán la consideración de bienes de inversión: [...]

4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente."

Por tanto, conforme al apartado anterior, sólo serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios, que se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, excepto





en el supuesto de que se trate de bienes de inversión cuya afectación parcial permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95, apartado Tres de la Ley 37/1992, así como, cuando se trate de cuotas soportadas en gastos relacionados con inmuebles afectos parcialmente a la actividad empresarial o profesional, que podrán ser objeto de deducción de forma proporcional a su utilización en la actividad empresarial o profesional.

En consecuencia, los trajes objeto de la consulta, como ropa de vestir de uso general, no darán derecho a deducir las cuotas soportadas en su adquisición, en ninguna medida o cuantía, en la medida en que no pueden considerarse afectos, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional, como tampoco pueden considerarse bienes de inversión, conforme al artículo 108 de la Ley del Impuesto, para considerar su afectación de forma parcial, ni se trata de gastos relacionados con bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad.

→ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Al tratarse en el presente caso de una actividad económica (profesional) a la que no resulta aplicable el método de estimación objetiva, la determinación del rendimiento neto de la actividad se realizará (salvo renuncia) por la modalidad simplificada del método de estimación directa, efectuándose esta determinación conforme al artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, a saber: [...].

A su vez, en cuanto a la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, el artículo 28.1 de la Ley del Impuesto dispone que "el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

La remisión del artículo 28.1 nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo apartado 3 establece: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por su parte, el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

"e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen





con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad".

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrán considerarse como fiscalmente deducibles.

Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

Con este planteamiento, en lo que se refiere a los gastos sobre los que se plantea su deducibilidad para la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de abogada —los de adquisición de trajes de vestir—, procede indicar —al igual de lo antes señalado respecto al IVA— que su condición de ropa de vestir de uso general no permite establecer la existencia de una correlación con los ingresos en los términos arriba indicados. En este punto, procede aclarar que es criterio de este Centro (consultas V0317-17, V1290-19 y V2398-23, entre otras) que no resultan admisibles deducibilidades de gastos que —ocasionados en ámbitos particulares de los contribuyentes y que, por tanto, no dejan de ser meros supuestos de aplicaciones de renta al consumo— pretendan vincularse a la obtención de unos ingresos que la normativa del impuesto califica como rendimientos de actividades económicas.

Por tanto, al no existir una correlación de los gastos objeto de consulta con los ingresos no pueden considerarse como deducibles en la determinación del rendimiento neto de la actividad de abogada que viene desarrollando la consultante.

## ✅ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V2586-23 (27.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es socio de una sociedad de responsabilidad limitada a la que ha concedido varios préstamos.





■ **El consultante manifiesta que:** ha cobrado en la actualidad el principal e intereses de préstamos concedidos hace más de dos años.

■ **El consultante pregunta:** ¿Puede aplicar a los intereses percibidos una reducción del 30% por tratarse según considera de rendimientos con periodo de generación superior a dos años?

■ **Contestación:** Partiendo de la consideración de que la retribución pactada por el préstamo se ajusta a valores normales de mercado, debe indicarse que el artículo 25.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), -en adelante LIRPF-, establece que tienen la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios "...las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos."

Por su parte, la letra a) del artículo 46 de la LIRPF, dispone [...].

La LIRPF, en su artículo 41, se remite al artículo 16 del texto refundido texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE de 11 de marzo) -actual artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre)-, en cuanto a la determinación, en términos generales, de los supuestos en los que existe vinculación.

Dentro de dichos supuestos, la letra a) del apartado 2 de dicho artículo 18 de la Ley 27/2014, incluye a "Una entidad y sus socios o partícipes", considerando a su vez dicho apartado que existe vinculación entre la sociedad y los socios o partícipes cuando éstos tengan en la sociedad una participación igual o superior al 25 por ciento.

No obstante, al no especificar el consultante su porcentaje de participación en la sociedad, no puede concluirse respecto a la concurrencia de una posible vinculación derivada de la condición de socio entre el consultante y la sociedad prestataria.

En lo que respecta a la posible aplicación de una reducción del 30% a los intereses percibidos, debe indicarse que, en lo que respecta a las reducciones aplicables a los rendimientos de capital mobiliario, el artículo 26.2 de la LIRPF establece: [...]

No encontrándose los intereses a que se refiere la consulta en ninguno de los supuestos que el artículo 21 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), prevé como rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, la posible aplicación de la reducción únicamente podría derivar de su consideración





como uno de los rendimientos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de la LIRPF, con un periodo de generación superior a dos años, cuando se impute en un único periodo impositivo.

Al tratarse los intereses percibidos de rendimientos contemplados en el artículo 25.2 de la LIRPF (rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios) y no de alguno de los previstos en el artículo 25.4 de la LIRPF (los procedentes de la propiedad intelectual e industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, que cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo), no les resultaría en ningún caso de aplicación la referida reducción, lo que hace innecesario analizar la concurrencia de los restantes requisitos para su aplicación (periodo de generación superior a dos años e imputación en un único ejercicio).

## ✓ IRPF. 4ª Consulta Vinculante V2602-23 (27.09.2023)

■ **El consultante expone que:** a los seis meses de la construcción de su vivienda, ésta comenzó a hundirse y a resquebrajarse, por lo que tuvo que pagar a una empresa para que realizase un estudio geotécnico del suelo, a un nuevo arquitecto que determinase la posible solución del problema, y a un bufete de abogados para que llevase la reclamación ante los arquitectos y la constructora.

■ **El consultante manifiesta que:** el arquitecto que diseñó la vivienda reconoció que había sido una negligencia suya al realizar el proyecto, y el seguro de dicho arquitecto indemnizó al consultante con un determinado importe para tratar de paliar el problema. Según el arquitecto que el consultante contrató en segunda instancia, la indemnización es totalmente insuficiente para paliar el problema y por lo tanto momentáneamente no la ha utilizado, permaneciendo en su cuenta corriente.

■ **El consultante pregunta:** cómo tributará la indemnización percibida en caso de que el consultante opte por no utilizarla en la reparación de la vivienda, plazo para destinarla a la reparación y posibilidad de rectificar la declaración en la que en su caso se reflejara la indemnización percibida si finalmente se opta por destinarla a la reparación de la vivienda. Se pregunta además sobre la posible consideración como pérdida patrimonial de los gastos de abogado, arquitecto y peritos.

■ **Contestación:** la determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en su apartado 1 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”.

Por su parte, el apartado 1.g) del artículo 37 de la misma ley establece que [...].

Conforme con esta regulación, la indemnización percibida de la entidad aseguradora del arquitecto dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial en los términos expuestos en el artículo 37.1.g).

De acuerdo con lo expuesto y, en particular, teniendo en cuenta la última frase del precepto anterior (sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente), este centro viene manteniendo el criterio (consultas nº 2081-01, V1998-05, V1669-07, V0117-10, V1058-11, V1869-11, V0824-13, V1171-14 y V0037-15, entre otras) que en la medida que la indemnización percibida coincida con el coste de reparación no procede computar ganancia o pérdida patrimonial alguna; variaciones patrimoniales que sí se producen cuando no se da esa equivalencia entre indemnización y coste de reparación.

Por tanto, en cuanto el coste de las reparaciones realizadas y de las que se realicen se corresponda con el importe indemnizatorio percibido no se produciría ganancia o pérdida patrimonial, circunstancia que no se daría de no procederse a la reparación, en cuyo caso la ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño.

Por lo que se refiere a los gastos de abogado, arquitecto y estudio geotécnico realizados, cabe indicar que los mismos no inciden en la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial que pudiera resultar conforme a lo anteriormente expuesto, pues la norma de valoración del artículo 37.1.g) —“la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño”— no permite su minoración. Adicionalmente, debe señalarse que tales gastos comportan una aplicación de renta al consumo del contribuyente (contraprestación por las prestaciones de servicios recibidas), por lo que no pueden considerarse como pérdida patrimonial.

Respecto a la acreditación de haber efectuado la reparación y del gasto realizado en la misma, aquellas podrá realizar por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, tal como resulta de lo establecido en el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), donde se determina que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar tales circunstancias.





Por su parte, en cuanto al plazo de realización de las obras de reparación, la normativa no configura la existencia de un espacio temporal para su ejecución (aplicando el importe indemnizatorio a la reparación) —tal como ocurre, por ejemplo, a efectos de la exclusión de gravamen de la ganancia patrimonial, con el plazo existente para reinvertir el importe obtenido en la transmisión de vivienda habitual—. No obstante, el carácter de impuesto personal sobre la renta obtenida en el período impositivo (año natural) que tiene el IRPF apunta en la línea de aplicar de forma efectiva la indemnización en el mismo período impositivo de su imputación temporal, evitando así que no se produzca en ese período la falta de equivalencia antes reseñada que podría determinar una ganancia patrimonial.

Adicionalmente, procede indicar que la materialización de la indemnización en períodos impositivos posteriores permitiría al contribuyente solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se hubiese incorporado la indemnización (por la parte no invertida) como ganancia patrimonial, tal como se establece en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003: [...].

## ✓ IRPF. 5ª Consulta Vinculante V2588-23 (27.09.2023)

■ **El consultante expone que:** en 1985, él y su cónyuge, casados en régimen de gananciales, adquieren la que fue su vivienda habitual hasta 2014, año en el que se divorcian. Así, en virtud de la sentencia judicial de divorcio se atribuye el uso de la vivienda a la ex cónyuge del consultante y a sus hijos, por lo que estese traslada a una vivienda de alquiler. En la actualidad, se plantean la venta de la referida vivienda. el Consultante tiene más de 65 años de edad.

■ **El consultante pregunta:** Si a efectos de la exención prevista en el artículo 33.4 b) de la LIRPF la referida vivienda tiene la consideración de vivienda habitual.

■ **Contestación:** La transmisión de la vivienda generará en los transmitentes una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio que se pone de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinado, según el artículo 34.1.a) de la LIRPF, por “la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales”.

La determinación de los valores de adquisición y transmisión se recoge en el artículo 35 de la misma Ley para las transmisiones a título oneroso, configurándose de la siguiente forma: [...].





Sentado lo anterior, en el caso planteado podría resultar de aplicación la exención contemplada en la letra b) del apartado 4 del artículo 33 de la LIRPF según el cual estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto “con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de acuerdo con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia”.

El concepto de vivienda habitual se recoge en la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF y, en su desarrollo, en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante IRPF, que dispone lo siguiente: [...].

Conforme a lo expuesto, si se dan ambas circunstancias, que la vivienda que se transmite sea la vivienda habitual del transmitente en los términos anteriormente indicados y que este sea una persona mayor de 65 años o en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, resultaría de aplicación la exención regulada en la letra b) del artículo 33.4 de la LIRPF respecto de la ganancia patrimonial que, en su caso, se hubiera derivado de la transmisión de la vivienda.

En el caso planteado, el consultante, manifiesta que, como consecuencia de su divorcio abandona la vivienda habitual del matrimonio en 2014, al adjudicarse el uso de la misma a su excónyuge conforme a la sentencia judicial de divorcio dictada en dicho año, y que, en la actualidad, se plantean la venta de la misma.

En cuanto a la consideración de dicha vivienda como vivienda habitual a efectos de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, el criterio de este Centro Directivo establecía que la vivienda habría dejado de tener la consideración de vivienda habitual para el Consultante en el momento en el que abandona la misma como consecuencia de su divorcio, y por tanto, en el momento en el que se produjese la transmisión de la referida vivienda, no se cumpliría el requisito de que la vivienda hubiera tenido la consideración de habitual para el consultante en el momento de la venta o en cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión, tal como exige el artículo 41 bis.3 del RIRPF.

No obstante lo anterior, debe mencionarse la Sentencia del Tribunal Supremo nº 553/2023 1004/2020, de 23 de mayo, en la que se resuelve sobre la consideración de vivienda habitual en caso de divorcio en un supuesto de aplicación de la exención por reinversión. Así, en el Fundamento Jurídico Séptimo se fija la siguiente doctrina jurisprudencial: [...].

En consecuencia, la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo lleva a modificar el criterio interpretativo que esta Dirección General había venido





manteniendo al respecto y pasar a considerar que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 41 bis.3 del RIRPF, en los supuestos de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que determinen para uno de los cónyuges el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando, para el cónyuge que permaneció en la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Conforme a lo anterior, en el supuesto planteado, si en el momento de producirse la transmisión de la vivienda objeto de consulta, esta tiene la consideración de vivienda habitual para el cónyuge que ha permanecido en la misma en virtud de la sentencia de divorcio, en el momento de dicha transmisión dentro del plazo de los dos años anteriores a la misma, conforme al artículo 41 bis3 del RIRPF, se entenderá que está transmitiendo su vivienda habitual a los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, y por tanto, tal y como establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo, también tendrá dicha consideración para el consultante

## ✓ IRPF. 6ª Consulta Vinculante V2642-23 (29.09.2023)

■ **El consultante expone que:** desde antes de 2012 en su segunda vivienda adquirida en el tiempo. Por esta, hasta 2021, inclusive, no ha podido practicar la deducción por inversión en vivienda habitual, por no superar la cuantía acumulada invertida a la satisfecha por la precedente habitual en la medida que fue objeto de deducción desde antes de 2008.

■ **El consultante manifiesta que:** Con lo invertido en 2022 ya supera aquella inversión. Señalar que, la precedente habitual la vendió antes de adquirir la actual.

■ **El consultante pregunta:** Al haber sido suprimida la deducción en 2013, ¿ es posible comenzar a practicarla en la declaración de Renta del ejercicio 2022, y solicitar rectificación por la autoliquidación que en plazo pudiera haber practicado por dicho ejercicio?

### ■ **Contestación:**

Conforme a todo ello, en el presente caso, procede indicar lo siguiente:

En primer lugar, señalar que, de la redacción de la consulta, cabría entender que la vivienda objeto de Consulta fue adquirida y, a su vez, viene constituyendo la residencia habitual del consultante con anterioridad a 1 de enero de 2013.

No obstante, en el supuesto de que la hubiera adquirido en 2012, para tener derecho a practicar la deducción tendría, necesariamente, que haber comenzado a constituir su residencia con carácter de habitual dentro de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición; de hacerlo con posterioridad al indicado plazo





no tendría derecho, debido a que la deducción quedó suprimida con efectos 1 de enero de 2013, no cabría entender que constituye su vivienda habitual desde la fecha de adquisición y, en consecuencia, no le sería de aplicación el señalado régimen transitorio, recogido en la disposición transitoria decimoctava en la LIRPF.

De concurrir lo indicado, sí habría nacido el derecho a practicar la deducción, al cumplir con los requisitos contenidos en el reseñado régimen transitorio. Al haberse beneficiado de la deducción por su precedente vivienda habitual, le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de la LIRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, por lo que podrá comenzar a practicarla en el mismo ejercicio el que la inversión acumulada satisfecha por la nueva supere a las cantidades invertidas en la anterior, en la medida en que estas hubiesen sido objeto de deducción, sumada, si fuese el caso, la ganancia patrimonial generada en su venta, en la medida que esta hubiera quedado exonerada de gravamen por reinversión en vivienda habitual. La deducción, podrá practicarla en función de las cantidades que satisfaga por encima de la suma de las dos indicadas cuantías.

Conforme a ello, de haber podido practicar la deducción en la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2022, podrá instar la regularización de su situación tributaria, procediendo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre).

### 1.3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

#### ✓ IP. 1ª Consulta Vinculante V-2390-23 (05.09.2023)

■ **La consultante expone que:** La consultante es titular de forma individual del 11,50 por ciento de las acciones de una sociedad anónima y su cónyuge del 3,5 por ciento. La entidad no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, sino que su objeto social es el comercio al por mayor de motocicletas.

■ **La consultante manifiesta que:** su cónyuge ha venido desarrollando durante los últimos años, de hecho, la labor de director del departamento comercial de la entidad sin que en el contrato laboral suscrito figurara explícitamente este cargo, sino el de empleado de carácter genérico sin ningún tipo de labor de dirección o gerencia. En fecha 1 de junio de 2023 se ha producido una novación contractual, recogiendo en el contrato de forma expresa el cargo del cónyuge como director de departamento comercial de la entidad. El cónyuge va a percibir una remuneración de la entidad desde la mencionada fecha hasta el 31 de diciembre de 2023 mayor de la que percibió desde el 1 de enero hasta el 31 de mayo de 2023, representando los rendimientos percibidos en el periodo comprendido entre el 1 de junio hasta el 31 de diciembre de 2023 más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos Empresariales, profesionales y del trabajo personal del ejercicio 2023.

■ **La consultante pregunta:** Cumplimiento de los requisitos legales para la





exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

### ■ **Contestación.**

#### CONCLUSIONES:

Primera: De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta se cumpliría la condición prevista en el apartado b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, ya que la consultante es titular de una participación individual superior al 5 por ciento en la entidad.

Segunda: En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) relativo al ejercicio de funciones directivas, en el presente caso no se cumpliría, pues el sujeto pasivo, en este caso la consultante, no ejerce efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, sin que sea relevante que dicho requisito lo cumpla su cónyuge, ya que no se dan los requisitos para la aplicación de la exención por participación conjunta del grupo de parentesco, al no alcanzar dicho grupo el 20 por ciento de participación conjunta en la entidad.

Tercera: Por otro lado, si bien el cargo de director de departamento que ostenta el cónyuge de la consultante es uno de los enunciados en el listado previsto en el párrafo 2 del art.5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, debe recordarse que este listado es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección. En consecuencia, lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. La apreciación de esta última cuestión por tratarse de una cuestión fáctica, corresponderá a la Administración tributaria gestora competente.

Cuarta: Asimismo, el mencionado precepto establece que las funciones de dirección deben acreditarse mediante el correspondiente contrato o nombramiento. Por lo tanto, en el presente caso, es a partir del 1 de junio de 2023 –fecha de novación del contrato entre el cónyuge de la consultante y la entidad– cuando se entenderá que el cónyuge pasa a desarrollar estas funciones. En consecuencia, solo las retribuciones percibidas desde esa fecha se considerarán que corresponden al ejercicio de funciones directivas en la entidad para computar el porcentaje del 50 por ciento previsto en la ley.

✅ **IP. 2ª Consulta Vinculante V2537-23** (21.09.2023) [Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas)

■ **El consultante expone que:** residente fiscal en México, es titular de participaciones representativas del 1 por ciento del capital social de la entidad B,





constituida con arreglo a las leyes de México. La entidad B es titular de una participación representativa del 98,79 por ciento de los fondos propios de la entidad C, sociedad española acogida al régimen fiscal especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

■ **El consultante manifiesta que:** las acciones de la entidad C cotizan actualmente en un mercado organizado y su activo está compuesto en al menos un 50 por ciento por bienes inmuebles radicados en territorio español. Por su parte, en la medida que la inversión principal de la entidad B es su participación en la entidad C, el activo de la entidad B está compuesto de manera indirecta en al menos un 50 por ciento por bienes inmuebles radicados en territorio español.

■ **El consultante pregunta:** ¿Está sujeto el consultante al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas por obligación real, por su participación en los fondos propios de la entidad B?

■ **Contestación:**

CONCLUSIONES:

Primera: De conformidad con lo dispuesto en el párrafo 14 del protocolo al Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, y de acuerdo con la información de la que dispone este Centro Directivo, actualmente no existe un impuesto sobre el patrimonio o de naturaleza idéntica o análoga en México, por lo que no resultaría aplicable el artículo 23 del Convenio. De esta forma, España podrá gravar el patrimonio del consultante de acuerdo con su normativa interna, con independencia de lo indicado en el convenio.

Segunda: Conforme a la LIP, el consultante solo puede estar sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio -en adelante, IP- por obligación real, ya que, según el escrito de consulta, no es residente en España, sino en México.

Tercera: El artículo 5.Uno.b) de la LIP considera situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades cuyo activo esté constituido en al menos un 50 por ciento por bienes inmuebles situados en territorio español, sea de forma directa e indirecta, estableciendo como requisito que se trate de valores no negociados en un mercado organizado.

Cuarta: En el presente caso, en la medida en que la entidad en la que participa indirectamente el consultante es una entidad cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado organizado, no se cumplirían las condiciones previstas en el artículo 5.Uno.b) de la LIP, por lo que las participaciones de las que es titular directo el consultante no se entenderían situadas en territorio español, no estando sujeto este al Impuesto sobre el Patrimonio en España por obligación real por la titularidad de dichas participaciones.





Quinta: En lo relativo al ITSGF, en la medida que el artículo 3. Cinco de la Ley 38/2022, se remite a la LIP en lo relativo al sujeto pasivo, el consultante tampoco estará sujeto a este impuesto por obligación real por la titularidad de las participaciones en la entidad mexicana.

## 1.4. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

### ✓ **ISD. 1ª Consulta Vinculante V-2538-23** (21.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es residente fiscal en Canadá y sus padres, residentes en España, tienen la intención de donarle una cantidad de dinero.

■ **El consultante manifiesta que:** el dinero objeto de donación procede de la venta de un inmueble sito en la Comunidad Autónoma de Castilla y León, adquirido en el año 2012. La donación se va a formalizar en documento público.

■ **El consultante pregunta:** ¿Es procedente la aplicación de la bonificación del 99 por ciento para descendientes prevista en la normativa aprobada por la Comunidad de Castilla y León?

■ **Contestación:**

## CONCLUSIONES

Primera: Una donación dineraria realizada a un donatario no residente en el territorio español estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

Segunda: El consultante, residente fiscal en Canadá, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma de Castilla y León si el dinero objeto de la donación ha estado situado en esta comunidad el mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha.

Tercera: En cuanto a la posibilidad de aplicar las bonificaciones previstas en la legislación aprobada por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, este Centro Directivo no es competente para contestar aspectos relativos a la aplicación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal y como recoge el artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009.

Cuarta: Al no ser el donatario residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo de la Castellana 147, bajo, 28046, Madrid).





## ✓ **ISD. 2ª Consulta Vinculante V2634-23** (28.09.2023)

■ **El consultante expone que:** reside en la Comunidad de Madrid desde julio del 2020 cuando se produjo el inicio de la relación laboral con la empresa en la que trabaja, tras traslado desde el Principado de Asturias. No obstante, no ha consignado su residencia fiscal en la Comunidad de Madrid en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta la declaración correspondiente al año 2022.

■ **El consultante manifiesta que:** en la declaración del año 2021 aún figura como residente en el Principado de Asturias. No ha actualizado el padrón municipal, constando actualmente empadronamiento en un municipio del Principado de Asturias.

■ **El consultante pregunta:** ante el supuesto de una donación familiar en la que el consultante sería el donatario mientras que el donante sería residente fiscal en el Principado de Asturias ¿en qué Comunidad Autónoma correspondería el pago de impuestos y aplicación de bonificaciones?

### ■ **Contestación:**

#### CONCLUSIÓN

Primera: La determinación de la Comunidad Autónoma competente para la exacción del impuesto depende del tipo de bien objeto de la donación. Si la donación que va a recibir el consultante es un bien inmueble, tributará en la Comunidad Autónoma donde esté situado el mismo pero si es una donación de una cantidad de dinero, que es un bien mueble, tributará en la Comunidad Autónoma donde radique la residencia habitual del donatario; en este caso, el consultante. En cuanto a la residencia habitual, se considera que estará situada en la Comunidad Autónoma donde el consultante haya permanecido más tiempo de los últimos cinco años, a contar –hacia atrás– desde el día en que se realice la donación.

Segunda: En cualquier caso, la acreditación de tales hechos deberá efectuarse por el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya valoración corresponde efectuar a los órganos que tienen atribuidas las competencias de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

## 1.5. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

[Impuesto sobre Sociedades; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados]

## ✓ **IS. 1ª Consulta Vinculante V2630-23** (28.09.2023)

■ **La consultante expone que:** la entidad X y la entidad Y participan respectivamente en un 33.33% y en un 16% en el capital de entidad Z. El resto de





sociedades partícipes en el capital de la entidad Z son la entidad A (17.55%), entidad B (20%) y entidad C (13.33%)

■ **La consultante manifiesta que:** los socios personas físicas que participan en las entidades titulares del 100% del capital de la entidad, aun existiendo lazos familiares entre ellos, son personas físicas distintas. La entidad Z ha venido otorgando a las entidades X e Y una serie de préstamos anuales desde 2009. En particular, tanto X como Y adeudan a la entidad Z una cantidad de 4.542.510,32 respectivamente. La entidad acreedora se plantea condonar las citadas deudas, y afirma que en caso expuesto existen reservas suficientes como para que la condonación del crédito sea registrada como distribución de beneficio.

■ **La consultante pregunta:**

- Si las condonaciones planteadas del crédito tendrían efectos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades consultantes X, Y y Z.
- Tributación en el IRPF de los socios personas físicas.
- Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

■ **Contestación:**

→ Impuesto sobre Sociedades

En primer lugar, es necesario señalar que el artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dispone lo siguiente [...].

Por tanto, de conformidad con el apartado 1 del artículo 88 de la LGT, las consultas se formularán por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, por lo que la presente contestación no entra a analizar el tratamiento tributario en sede de otros contribuyentes distintos de las entidades consultantes.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece que [...]. Por su parte, el artículo 11 de la LIS que [...].

En relación al tratamiento contable de estas operaciones, este Centro Directivo ha solicitado informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) el cual ha establecido lo siguiente: [...].

En cuanto al tratamiento contable de la condonación en las sociedades X e Y cabe traer a colación la Consulta 2 del BOICAC 96, que dice lo siguiente: [...].

Por tanto, ambas empresas participantes reconocerán como un ingreso por distribución de beneficios la parte de la deuda condonada que corresponda por su participación en la entidad Z, siempre y cuando se cumpla la condición mencionada anteriormente, es decir, la existencia de reservas suficientes generadas desde la fecha de adquisición. De no existir tales reservas, la cancelación del pasivo debería





reconocerse como una recuperación de la inversión. La consultante afirma que en caso expuesto existen reservas suficientes como para que la condonación del crédito sea registrada como distribución de beneficio.

En lo que respecta a la parte de la deuda condonada que exceda a su participación en la entidad Z, deberá ser reflejada en la cuenta de pérdidas y ganancias de estas sociedades como un ingreso de carácter excepcional.

Por último, en lo que respecta a la consulta sobre la cuantificación de la cantidad que puede ser tratada como dividendo en los socios X e Y, este Instituto considera que para calcular la parte de la deuda condonada que en cada socio puede ser considerada como dividendo, cada sociedad deberá aplicar de forma individual su porcentaje de participación en la entidad Z sobre la cantidad adeudada a ésta por dicha sociedad, puesto que son socios distintos.

Es decir, la sociedad X posee un 33,33% de participación y la sociedad Y un 16%, y cada una de ellas adeuda una cantidad de 4.542.510,32 respectivamente. En base a esta información, la entidad X podrá contabilizar como dividendo el resultado de aplicar el 33.33% a 4.542.510,32 euros e la entidad Y el resultado de aplicar el 16% a 4.542.510,32 euros”.

La presente contestación se emite partiendo de la hipótesis de que los estados contables de las entidades consultantes se han elaborado con arreglo a los criterios contables contenidos en el informe del ICAC previamente transcrito.

En el escrito de consulta se plantea la condonación de créditos concedidos a las entidades X e Y por la sociedad Z, estando la entidad Z participada por los socios X e Y en un 33.33% y en un 16%, respectivamente.

En sede de la entidad Z, por lo que respecta al crédito concedido a la entidad X, por la proporción que correspondería a su participación efectiva (un 33,33%) no se generaría ningún gasto contable, produciéndose una disminución de fondos propios y el exceso sobre dicha participación (un 66,67%) generaría un gasto contable, que conforme a lo establecido en el apartado e) del artículo 15 de la LIS, no tendría la consideración de fiscalmente deducible, generando por tanto un ajuste extracontable positivo al resultado contable para obtener la base imponible.

Del mismo modo, por lo que respecta al crédito concedido por la entidad Z a la entidad Y, por la proporción que correspondería a su participación efectiva (un 16%) no se generaría ningún gasto contable, produciéndose una disminución de fondos propios y el exceso sobre dicha participación (un 84%) generaría un gasto contable, que conforme a lo establecido en el apartado e) del artículo 15 de la LIS, no tendría la consideración de fiscalmente deducible, generando por tanto un ajuste extracontable positivo al resultado contable para obtener la base imponible.

En sede de las entidades deudoras, las entidades X e Y, por la proporción que correspondería a su participación efectiva en la entidad Z (33,33% y 16%, respectivamente) se registraría bien un ingreso financiero correspondiente a las





reservas distribuidas por la sociedad Z que se integraría en su base imponible de acuerdo con lo establecido en los artículos 10.3 y 17 de la LIS, sin perjuicio, en su caso, de que pudiera resultar de aplicación la exención para evitar la doble imposición a que se refiere el artículo 21 de la LIS, o bien, se registraría un menor valor de las participaciones en Z, si se produjese una recuperación parcial de la inversión, atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada (Z). En relación con el porcentaje de participación restante (66,67% y 84%, respectivamente), tanto X como Y registrarán un ingreso contable que tendrá la consideración de ingreso fiscal y formará parte de la base imponible del período, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11 de la LIS, anteriormente transcritos.

## → Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El artículo 1 del texto refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, TRLITPAJD) dispone lo siguiente: [...]. A este respecto, el artículo 7 de dicho texto legal establece que [...].

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 19 del TRLITPAJD recoge que: [...]. or último, respecto a la modalidad de actos jurídicos documentados, el artículo 31.2 del TRLITPAJD establece que: [...]

Vista la normativa expuesta, la condonación de la deuda por parte de la entidad consultante a sus socios no quedará sujeta a ninguna de las tres modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que no supone ninguna transmisión onerosa, tampoco es una operación societaria y aunque la condonación se realizara en escritura pública no cumpliría el requisito de ser inscribible en ningún registro

## ✓ **IS. 2ª Consulta Vinculante V2371-23** (04.09.2023)

■ **La consultante expone que:** en 2005 la consultante, la entidad X (parte vendedora), y la entidad Y (parte compradora), firmaron un contrato de compraventa sometido a condición suspensiva, cuyo objeto eran una serie de fincas que ocupaban suelo rústico, fijándose un precio de 76.748.172,80 euros.

La condición suspensiva, según el literal de la consulta, consistía en lo siguiente: "dentro del plazo de cincuenta y siete años, desde el día de la fecha, adquiera firmeza y eficacia, sin recurso alguno, el Planeamiento por el que se clasifique el suelo objeto de la compraventa como urbanizable sectorizado ordenado con uso característico residencial".

En la fecha en que se celebró el contrato de compraventa, las partes no registraron la operación como transmisión de la propiedad, reconociéndose como anticipo el pago de 18.000.000 euros efectuado por la entidad Y. En ese momento la entidad X





ostentaba una participación del 50% del capital social de sociedad compradora Y. La titularidad del resto del capital social corresponde a otra sociedad. Doce años más tarde, al encontrarse la entidad Y en situación de necesidad de liquidez y con el fin de cumplir los plazos de pago establecidos en el convenio de acreedores, las partes acordaron resolver el contrato de compraventa, reintegrando la entidad vendedora X a la entidad Y 575.000 euros.

No obstante, para la formulación sus cuentas anuales, la entidad X concluyó que debían realizarse una serie de ajustes contables para valorar la operación entre partes vinculadas por su valor razonable. Dicha consideración derivaba de la valoración realizada por una consultora inmobiliaria privada, que estimó que el valor de mercado de la opción de compra de las fincas se situaría actualmente en 5.500.000 euros, sin incluir IVA, impuestos, ni apalancamiento.

■ **La consultante manifiesta que:** el tratamiento contable de la operación fue el siguiente: dado que en el momento de la resolución del contrato, la entidad Y, estaba participada al 50,6845 %, la entidad X aplicó este porcentaje al valor de mercado indicado, 5.500.000 euros, deducidos los 575.000 euros pagados, resultando la cantidad de 2.496.211,63 euros, que suponía para ambas entidades una distribución de reservas, o bien una devolución de aportaciones, mientras que la parte correspondiente al porcentaje de participación del otro socio (49,315%), 2.428.788,37 euros, tendría la consideración de ingreso para la entidad X y gasto para la entidad Y.

Finalmente, la diferencia entre 18.000.000 euros y 5.500.000 euros, es decir 12.500.000 euros tendría la misma consideración de ingreso en la entidad X y gasto en la entidad Y.

En la misma fecha de resolución del contrato de compraventa se adopta un acuerdo de reducción de capital de la entidad Y para la compensación de pérdidas mediante la amortización de participaciones sociales que afectaría por igual a los dos socios. Simultáneamente se procedería realizar un aumento de capital con aportaciones dinerarias de ambos socios.

Esta operación, según se manifiesta en el escrito de consulta, originó una pérdida contable de 9.765.345,95 euros para la entidad X, consecuencia del deterioro de valor permanente de la entidad Y derivado de la rescisión del contrato de compraventa, y de la obtención de 575.000 euros frente al crédito que ostentaba ante la entidad X de 18.000.000 euros.

■ **La consultante pregunta:**

- Si el registro contable de la resolución del contrato de compraventa motivaría algún ajuste extracontable a los efectos de determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.
- Si la pérdida contable derivada de la reducción de capital mediante amortización de participaciones sería deducible fiscalmente.



**■ Contestación:**

En primer lugar, es necesario señalar que el artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente: [...]. Por tanto, la presente contestación no entrará a valorar la validez, a efectos mercantiles, de las operaciones planteadas.

En segundo lugar, de conformidad con lo anterior, las consultas se formularán por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, por lo que la presente contestación no entra a analizar el tratamiento tributario en sede de otros contribuyentes distintos de la entidad consultante (X).

Sentado lo anterior, cabe traer a colación lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece que: [...]. Por su parte, el artículo 11 de la LIS señala que:[...].

En relación al tratamiento contable de las operaciones planteadas, este Centro Directivo ha solicitado informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) el cual, en su informe de 17 de febrero de 2020, ha establecido lo siguiente: [...].

En este sentido, debemos indicar que, sobre este tema este Instituto ha manifestado su opinión en varias consultas, algunas citadas por el consultante (consulta 7 del BOICAC 75 y consultas 4 y 6 del BOICAC 79), y la consulta 4 del BOICAC 89. De la lectura de las mismas se puede inferir las siguientes conclusiones cuando la diferencia entre el precio acordado en la operación y su valor razonable es a favor de la sociedad dominante, como parece ser el caso de la presente consulta:

De acuerdo con las consultas mencionadas, el fondo económico de la operación podría ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión, en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la dependiente, de forma que ésta contabilizará la diferencia con cargo a una cuenta de reservas, y la dominante como un ingreso (dividendo/distribución) o reduciendo el valor de la inversión (recuperación), teniendo en cuenta que si la participación de las sociedades no es al 100% y los restantes socios no aportan o reciben en el porcentaje que les corresponde, la operación solo se calificará como de aportación o distribución/recuperación en el porcentaje en que la sociedad dominante participe en la dependiente. Por el importe restante, la calificación que procede es la de considerar que se ha producido una donación entre partes independientes.

Sobre la concreta calificación como operación de distribución o recuperación, de acuerdo con la interpretación del ICAC en la consulta número 2 del BOICAC 96, puede concluirse que, desde una perspectiva estrictamente contable, y sobre la base de la prevalencia del fondo jurídico y económico de las operaciones a la que se aludió anteriormente, la opinión de este Instituto es que cualquier operación de





reparto de reservas se calificará como de “distribución de beneficios” y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando desde la fecha de adquisición la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin.

ii) Respecto a la segunda cuestión planteada, registro de la pérdida contable derivada de la reducción y simultáneo aumento de capital, hay que indicar que, con fecha 11 de marzo de 2019 se ha publicado en el BOE la resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, abordando en el artículo 40 los aspectos contables de la reducción de capital en el socio.

No obstante, si bien la citada resolución, en su disposición final única indica que será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020, pueden aplicarse los criterios contenidos en ella con anterioridad a dicha fecha, siempre que no supongan un cambio de criterio respecto a las interpretaciones publicadas por el ICAC, en cuyo caso se encuentran las operaciones de reducción de capital.

En concreto el artículo 40 de la RICAC, indica lo siguiente: [...].

Es decir, salvo que la situación económica de la sociedad participada arroja dudas sustanciales respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, los hechos descritos por la consultante no deben originar una baja de inventario, salvo, en su caso, por la diferencia que se pudiera producir entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación de reducción y aumento de capital, que sí deberá registrarse aplicando la corrección valorativa en la parte proporcional representativa de la disminución que pudiera producirse.

A estos efectos deberá tenerse en cuenta lo establecido en la (NRV) 9ª, del PGC, que en su apartado 2.5.3, aborda el deterioro de valor de las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal y como éstas quedan definidas en la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª del PGC, y establece que se ha de realizar una corrección valorativa cuando el valor contable de la participación sea superior a su valor recuperable (el mayor entre los flujos de venta y los flujos derivados del mantenimiento de la inversión estimados a través de dividendos o a partir de los flujos de efectivo que genera la empresa). Salvo mejor evidencia, en la estimación del mismo se tomará en consideración el patrimonio neto corregido por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la valoración.

El procedimiento de determinación de valor a partir del patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, no debería llevar a un resultado diferente del importe recuperable, tal y como queda definido en la propia norma. Se trata de una vía que pretende





exclusivamente facilitar la aplicación de la norma sobre correcciones valorativas en aquellos casos en que esta metodología de forma clara y simple pueda evidenciar que no existe deterioro.

Asimismo, el apartado 2.5.3. de la NRV 9ª antes mencionado dispone que: "Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor. No obstante lo anterior, si la empresa estimara que se ha producido una pérdida definitiva, debería dar de baja las participaciones, así como la cuenta correctora de valor".

De acuerdo con todo lo expuesto, el consultante tendrá que valorar si procede registrar un deterioro con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libro de la inversión no será recuperable. En este caso utilizará para ello el método que proporcione mejor evidencia del importe recuperable.

En caso de que procediendo dotar la corrección valorativa la entidad X no la hubiera registrado, será de aplicación lo establecido en la NRV 22ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables de la Segunda Parte del PGC.

En aplicación de la citada NRV, en el ejercicio en que se corrija el error, la empresa realizará el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el error".

Según se desprende del razonamiento expuesto en el informe del ICAC, en sede de la deudora, la entidad X, por la proporción que correspondería a su participación efectiva en la entidad Y (50,6845%) debería registrar bien un ingreso financiero, correspondiente a las reservas distribuidas por la sociedad Y, que se integraría en su base imponible de acuerdo con lo establecido en los artículos 10.3 y 17 de la LIS, y ello sin perjuicio, en su caso, de que pudiera resultar de aplicación la exención para evitar la doble imposición a que se refiere el artículo 21 de la LIS, bien, un menor valor de las participaciones en, si se produjese una recuperación parcial de la inversión, atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada (Y).

En relación con el porcentaje de participación restante (49,3155%), la sociedad X registraría un ingreso contable que tendría la consideración de ingreso fiscal y formaría parte de la base imponible del periodo, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11 de la LIS, anteriormente transcritos.





Respecto a la segunda cuestión planteada, referida a la deducibilidad, en el Impuesto sobre Sociedades, de la pérdida contable registrada, en sede de X, como consecuencia de la operación acordeón realizada por la sociedad Y (reducción de capital para la compensación de pérdidas y simultánea ampliación de capital), es necesario señalar que la presente contestación parte de la consideración de que dicha operación societaria afectó por igual a todos los socios, por lo que el porcentaje de participación que la sociedad X ostenta en la sociedad Y, antes y después de la referida operación acordeón, no se ha visto alterado.

A estos efectos, la operación planteada se compone de dos operaciones simultáneas, una reducción de capital para compensar pérdidas y una ampliación de capital. De acuerdo con el informe del ICAC previamente transcrito, en la medida en que la situación económica de la sociedad participada no parece arrojar dudas sustanciales respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, la entidad X no debería haber registrado baja alguna de su inversión en la sociedad Y, y, por ende, no debería haber registrado pérdida alguna en su cuenta de resultados, ni debería haber aplicado ninguna cuenta correctora de valor, en caso de que hubiera sido previamente contabilizada, dado que su porcentaje de participación en la sociedad Y no se ha visto alterado.

En virtud de todo lo anterior, puesto que la operación acordeón llevada a cabo por la sociedad Y no debe producir impacto alguno en el resultado contable de la sociedad X, tampoco puede producir efecto fiscal alguno en la base imponible del período en que se llevaron a cabo la referida operación societaria analizada, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS. En definitiva, la sociedad X no podrá deducir fiscalmente pérdida alguna derivada de la operación acordeón realizada por la sociedad Y, en la medida en que dicha operación no origina registro contable alguno en el socio.

### ✓ IS. 3ª Consulta Vinculante V2433-23 (07.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es una sociedad mercantil que se dedica a la tenencia de participaciones, así como a la elaboración de informes jurídicos y contables. Esta sociedad ostenta el 10% de una mercantil residente en territorio español, que explota un complejo de apartamentos turísticos desde mayo de 2017.

■ **La consultante manifiesta que:** se encuentra en la actualidad en negociaciones para la venta de las participaciones del vehículo societario que explota dicho complejo de apartamentos turísticos.

■ **El consultante pregunta:** de proceder a la venta del 10% al interesado en dichas participaciones, ¿le sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, esto es, la exención de la renta positiva derivada de la transmisión de la participación en una entidad en la que se detenta más del 5 por ciento?



**■ Contestación:**

El artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en la redacción dada por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, establece: [...].

En cuanto a la posibilidad de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de la renta positiva derivada de la transmisión, por parte de la entidad consultante, de las participaciones que ostenta en la entidad mercantil que explota un complejo de apartamentos turísticos, según el apartado 3 de dicho artículo, estará exenta la renta positiva obtenida en la referida transmisión siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de dicho precepto, no se den ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 21.4 de la LIS y no se incurra en alguno de los supuestos previstos en el apartado 5 del mismo precepto.

La aplicación de la exención regulada en el artículo 21 de la LIS requiere que el día en que se produzca la transmisión de las participaciones se cumplan los requisitos de participación significativa y período de tenencia establecidos en la letra a) del apartado 1 del ya citado artículo 21. El requisito previsto en la letra b) del mismo apartado y artículo deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

En el presente supuesto, parece cumplirse el requisito del porcentaje de participación ya que, de acuerdo con lo señalado en el escrito de consulta, la entidad consultante ostentaría un porcentaje de participación superior al 5% de la sociedad mercantil (en concreto, ostenta un 10%). Respecto al periodo de tenencia de la participación, que debe ser superior al año, tomando en consideración el día que se produzca la transmisión de la participación, de los datos recogidos en el escrito de consulta, también cabe considerarlo cumplido pues la entidad consultante ostenta dicha participación desde mayo de 2017.

Por otra parte, el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS se entiende cumplido en la medida en que, tal y como parece desprenderse del escrito de consulta, la mercantil participada es una entidad residente en territorio español.

Por lo tanto, en la medida en que se cumplan todos los requisitos previstos en el citado artículo 21 de la LIS, resultará de aplicación la exención respecto de la plusvalía que pudiera ponerse de manifiesto con ocasión de la transmisión, por parte de la entidad consultante, de las participaciones en la sociedad mercantil.

Por último, cabe señalar que el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de dichas participaciones se reducirá, a efectos de la aplicación de la exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dicha participación.

**1.6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)**



## ✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V2407-23 (07.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es una asociación de hostelería que agrupa diversos restaurantes y que se está planteando la aceptación de criptomonedas como medio de pago.

### ■ **La consultante pregunta:**

1. Sujeción de los servicios del restaurante al Impuesto sobre el Valor Añadido en caso de pago mediante criptomonedas.

2.- Obligación de declaración de dichos ingresos en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

### ■ **Contestación:**

1.- El artículo 135.1.d) y e) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), establece la exención de las siguientes operaciones: [...]. Dicho artículo ha sido objeto de trasposición por el artículo 20.Uno.18º, letra j) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), que dispone la exención de:[...].

El criterio de este Centro directivo, respecto a la transmisión de Bitcoins, había sido expuesto, entre otras, en su contestación vinculante de 1 de octubre de 2015, número V2846-15, derivado de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2014, Granton Advertising, asunto C-416/12: "Ni la Directiva ni la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido definen el concepto de «otros efectos comerciales» u «otras órdenes de pagos».

La Abogada General en el asunto C-461/12, Granton Advertising, estimó que la expresión «otros efectos comerciales» únicamente puede comprender aquellos derechos que, sin ser un crédito o un cheque, confieran un derecho a una determinada cantidad de dinero. Para concluir que tal "punto de vista también es acorde con la finalidad que yo atribuyo a la exención de las operaciones relativas a efectos comerciales. A mi juicio, se persigue tratar, a los efectos del IVA, a aquellos derechos que en el tráfico son considerados similares al dinero, como la propia entrega de dinero."

El propio Tribunal de Justicia en las conclusiones de dicho asunto estimó que la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Sexta Directiva (actual artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE) se refiere a medios de pago como los cheques y que por su propio funcionamiento debe implicar una transferencia de dinero.

En definitiva, si las entregas de dinero a título de contraprestación no están gravadas por el Impuesto, el objetivo de esta disposición es la exención de todas aquellas operaciones que impliquen el movimiento o transferencia de dinero, ya sea directamente a través de transferencias o bien a través de diversos instrumentos





como los cheques, libranzas, pagarés u otros que supongan una orden de pago.

Por tanto, de la sentencia Granton Advertising se puede concluir que el concepto de «otros efectos comerciales» del artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE está íntimamente ligado a instrumentos de pago que permiten la transferencia de dinero y que como tales operaciones financieras deben quedar exentas del Impuesto.

Las monedas virtuales “bitcoin” actúan como un medio de pago y por sus propias características deben entenderse incluidas dentro del concepto «otros efectos comerciales» por lo que su transmisión debe quedar sujeta y exenta del Impuesto.

No obstante, dicho criterio se ha revisado a la vista de la sentencia del TJUE de 22 de octubre de 2015, David Hedqvist, asunto C-264/14, en la que el Tribunal analiza la sujeción al impuesto de las operaciones de cambio de divisas tradicionales por la divisa virtual «bitcoin», o viceversa, señala que estas divisas virtuales no quedan incluidas dentro del ámbito de aplicación de la letra e) del artículo 135.1 de la Directiva. En este sentido, los apartados 42 y 43 de la misma, señalan que: [...].

Pero, además, el Tribunal analiza la naturaleza y funciones del bitcoin para concluir que es una divisa virtual que constituye un medio de pago en los términos señalados en la letra e) del referido artículo 135.1 de la Directiva quedando por tanto exentas las operaciones realizadas con bitcoins en los términos previstos en dicha disposición.

En efecto, el apartado 53 de la sentencia de 22 de octubre de 2015 concluyó lo siguiente:

Por tanto, los bitcoins, criptomonedas y demás monedas digitales son divisas que constituyen medios de pagos. Las consecuencias de esta afirmación en lo que a la consulta se refiere son las siguientes:

- La consultante deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios de hostelería prestados y deberá declarar los mismos en su correspondiente autoliquidación.
- Los comensales abonarán dichos servicios a través de criptomonedas. La entrega de dichas criptomonedas es una entrega no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.12º de la Ley 37/1992 que señala que la entrega de dinero a título de contraprestación está no sujeta al Impuesto.

[No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.





## ✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V2375-23 (05.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es propietaria de un local comercial que destina al arrendamiento, habiendo procedido a iniciar el proceso de desahucio hace un año por incumplimiento del arrendatario, no habiendo abonado éste las cuotas posteriores ni los atrasos.

■ **La consultante manifiesta que:** se ha señalado la fecha para el juicio en el mes de julio para el lanzamiento en el mes septiembre.

■ **La consultante pregunta:** si debe proceder a la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en factura y, en su caso, si puede recuperar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas.

### ■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que: [...]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...]. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]. En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que: [...].

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

El artículo 11, apartado dos, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios: "2º los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra."

Por lo que se refiere al momento de devengo de las cuotas impositivas, de conformidad con el artículo 75.Uno.7º de Ley 37/1992 se devengará el Impuesto: [...].

De acuerdo con lo expuesto, sólo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia o se modifique el





momento de su exigibilidad se dejará de devengar el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, tal y como se establece en la contestación vinculante de este Centro directivo de 14 de abril de 2014, consulta V1047-14, en tanto no se cancele o modifique relación arrendaticia, en su caso, mediante el cumplimiento por sentencia judicial y desahucio del local, se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado, debiendo la consultante seguir cumpliendo las obligaciones formales, en particular las de facturación y declaración, derivadas del tributo.

3.- No obstante lo anterior, el artículo 80 de la Ley 37/1992, regula los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido y establece lo siguiente en su apartado cuatro: [...].

En consecuencia con lo anterior, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 21 de octubre de 2015, número V3233-15, la consultante podrá modificar la base imponible de las facturas impagadas siempre y cuando hubieran transcurrido los plazos previstos en la condición 1ª del artículo 80.Cuatro.A) de la Ley 37/1992 y se cumplan los demás requisitos establecidos en dicho artículo. En este sentido, cabe destacar que, al tratarse de una operación de tracto sucesivo, el cómputo del plazo se realizará desde el vencimiento de cada impago y que la reclamación judicial de un impago es suficiente para permitir la modificación del resto de impagos en los términos señalados.

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

### ✅ **ITP-AJD. Consulta Vinculante V2446-23** (13.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es copropietario por herencia de un edificio de cinco plantas con dos patios construidos en 1967.

■ **El consultante manifiesta que:** En la actualidad se va a proceder a realizar la escritura pública de declaración de obra nueva, división horizontal de los cinco inmuebles resultantes y adjudicación de los mismos a los distintos propietarios.

■ **El consultante pregunta:** sobre determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de actos jurídicos documentados, así como su posible prescripción.

■ **Contestación:**

CONCLUSIONES:

Primera. En la operación planteada se van a dar varias convenciones, una





declaración de obra nueva, una división horizontal y una disolución de condominio.

Segunda. La declaración de obra nueva y la división horizontal tributarán de forma independiente por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, y serán sujetos pasivos los comuneros en proporción a su cuota de comunidad.

Tercera. En la declaración de obra nueva la base imponible, conforme a lo establecido en los artículos 30.1 del TRLITPAJD y 70 del RITPAJD, se determina por el valor real de coste de la obra nueva, pues lo que se formaliza mediante escritura pública, para su acceso al Registro de la Propiedad, es la obra realizada, no el valor del inmueble.

Cuarta. En la división horizontal la base imponible se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD, complementada con el artículo 70 del RITPAJD, esto es, se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, según el cual el valor del bien inmueble, esto es, del terreno, no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto.

Quinta. En cuanto a la disolución de la comunidad de bienes, en el caso planteado, en la escueta descripción de los hechos el consultante no manifiesta si en la disolución de la comunidad existen o no excesos de adjudicación, ni si va a haber o no compensación entre los comuneros, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre la existencia o no de un exceso en la adjudicación ni determinar el ámbito de su tributación en el ISD o en el ITPAJD en sus diferentes modalidades.

Sexta. En caso de tributar la disolución de la comunidad por el concepto actos jurídicos documentados, en la modalidad de cuota variable de documentos notariales, la base imponible se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, es decir, el valor del bien inmueble no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto. No obstante, ante la falta de regla específica que contemple la determinación de la base imponible en los supuestos de disolución del condominio sobre un bien inmueble, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el valor económico del acto de extinción de condominio es equivalente a la parte de la cosa común que se adjudica al interesado como consecuencia de la disolución.

Séptima. En la declaración de obra y la división horizontal en tanto no haya sido documentada públicamente no se iniciará el cómputo del plazo de prescripción sino desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación, en este caso, una vez transcurridos 30 días hábiles desde la fecha de la escritura pública, salvo que la Comunidad Autónoma competente haya establecido un plazo diferente.





Octava. En la extinción de condominio, si queda sujeta bien a la modalidad de actos jurídicos documentados bien a la modalidad de transmisiones patrimoniales realizándose la transmisión en escritura pública, la prescripción operará de la misma forma que en el caso anterior.

Novena. No obstante, con independencia de lo anterior, la declaración de que un determinado hecho imponible está prescrito o no es una cuestión de hecho que, por tanto, queda fuera de la competencia de este Centro Directivo, siendo la Administración Tributaria competente la que deba pronunciarse al respecto.

## 2. Consultas vinculantes (Reseñas)

### 2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

#### ✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2553-23 (25.092023)

■ **La consultante expone que:** desarrolla una actividad económica de música e instrumentista profesional, y sufrió una lesión en el dedo pulgar de la mano derecha que le impedía tocar correctamente y hacer las actividades diarias comunes, ya que es diestra y no podía doblar el dedo ni hacer la pinza con el dedo índice correctamente. Debido a que la mutua a la que pertenece no tiene el tipo de tratamientos necesarios, habiendo realizado un mal diagnóstico que provocó que empeorara la lesión y ralentizara el proceso de rehabilitación, ha iniciado un tratamiento con fisioterapia, máquinas especializadas e infiltraciones para recuperar la movilidad del dedo, no cubierto por la mutua

■ **El consultante pregunta:** ¿Es posible considerar los gastos médicos referidos, como gastos deducibles para el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica?

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2553-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2553-23)

#### ✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V2560-23 (26.09.2023)

[Impuesto sobre el Valor Añadido]

■ **El consultante expone que:** Un matrimonio, ambos farmacéuticos, desarrollan su profesión en una oficina de farmacia a través de una comunidad de bienes formada por ambos. El marido desea enajenar a su esposa la mitad indivisa de la oficina de farmacia, que incluye la mitad indivisa del mobiliario, existencias y fondo de comercio. El local en el que se desarrolla la actividad es propiedad de un tercero, quién lo ha cedido en calidad de arrendamiento. El marido desea enajenar a su esposa la mitad indivisa de la oficina de farmacia, que incluye la mitad indivisa del mobiliario, existencias y fondo de comercio. El local en el que se desarrolla la actividad es propiedad de un tercero, quién lo ha cedido en calidad de





arrendamiento.

■ **El consultante pregunta:** 1.) Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido; 2.) Si la esposa puede deducirse la amortización del fondo de comercio adquirido en el IRPF.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2560-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2560-23)

✓ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V2595-23 (27.09.2023)-**

■ **El consultante expone que:** es funcionario de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha destinado en Cuenca aunque residía en Albacete. En la actualidad está trabajando en Madrid, lugar donde reside desde el 6 de febrero de 2023 (puede aportar contrato de alquiler y nombramiento del cargo), ya que está en situación administrativa de servicios especiales (la toma de posesión en su nuevo destino fue en dicha fecha -6 de febrero de 2023-). Además, el consultante tiene un contrato a tiempo parcial de profesor asociado en una universidad de Albacete, lugar al que se desplaza un día a la semana para dar clases. El consultante nunca ha figurado inscrito como demandante de empleo.

■ **El consultante pregunta:** si puede aplicar en su declaración de IRPF el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2595-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2595-23)

✓ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V2396-23 (2023)**

■ **El consultante expone que:** es propietario de acciones de una sociedad, las cuales fueron excluidas de cotización en los mercados secundarios de valores, pasando a estar en situación de concurso de acreedores. Un Juzgado de lo Mercantil ha declarado concluso

■ **El consultante pregunta:** si puede reflejar una pérdida patrimonial en el IRPF

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2396-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2396-23)

✓ **IRPF. 5ª Consulta Vinculante V2398-23 (06.09.2023)**

■ **El consultante expone que:** es un autónomo que regenta un establecimiento de hostelería y tiene suscrito un contrato de servicio con una entidad bancaria para el suministro de un aparato de cobro de tarjetas bancarias (datáfono) por el cual, la





entidad bancaria cobra un porcentaje por cada una de las transacciones realizadas con dicho datáfono.

■ **El consultante pregunta:** si las cantidades pagadas a la entidad bancaria por el uso del datáfono tienen la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de su actividad económica y en qué cuenta debe reflejar contablemente dicho gasto.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2398-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2398-23)

✓ **IRPF. 6ª Consulta Vinculante V2399-23 (06.09.2023)**

■ **La consultante expone que:** es madre de una persona con discapacidad titular de un patrimonio protegido, y desea aportar a dicho patrimonio una vivienda de su propiedad valorada en 400.000 euros.

■ **La consultante pregunta:** sobre el límite de reducción establecido para las aportaciones al patrimonio protegido, en caso de aportar en un solo momento la totalidad del inmueble y en el caso de donar porcentajes sobre el mismo sucesivos años sin superar en cada año dicho límite.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2399-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2399-23)

✓ **IRPF. 7ª Consulta Vinculante V2412-23 (07.09.2023)**

■ **El consultante expone que:** es el titular único de la vivienda en la que reside junto a su cónyuge (con quien está casado en régimen económico matrimonial de gananciales) e hijos. Según manifiesta, el consultante y su cónyuge han realizado obras de mejora de la eficiencia energética de la dicha vivienda que han supuesto una reducción de más de un 7 por ciento de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración.

■ **El consultante pregunta:** si, considerando que los dos cónyuges han satisfecho tales obras, ambos pueden aplicarse la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas prevista en el apartado 1 de la disposición adicional 50ª de la LIRPF.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2412-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2412-23)

✓ **IRPF. 8ª Consulta Vinculante V2416-23 (07.09.2023)**





■ **El consultante expone que:** es de nacionalidad colombiana y residente fiscal en Colombia, pretende trasladar su residencia fiscal a España. Manifiesta que su desplazamiento a territorio español se producirá en el primer semestre de 2024 o en el segundo semestre de 2023 y que será consecuencia de la adquisición de la condición de administrador en una sociedad con domicilio fiscal en España, cuya actividad consiste en la compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia. El 100% del capital de dicha sociedad pertenece al consultante. Todas las tareas relativas al objeto social de la entidad serán desarrolladas por el consultante (la sociedad no tendrá empleados). Para la ejecución de las tareas administrativas, contables y fiscales, la sociedad ha contratado un servicio externo. Asimismo, el consultante manifiesta que no ha sido residente en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

■ **El consultante pregunta:** si le resultará de aplicación el régimen especial de tributación regulado en el artículo 93 de la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2416-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2416-23)

✓ **IRPF. 8ª Consulta Vinculante V2417-23 (07.09.2023)**

■ **El consultante expone que:** obtiene rendimientos del trabajo en Alemania, donde le practican retención fiscal y deducción por gastos de seguridad social correspondientes. Su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores y mayores de edad dependen de él y todos ellos residen en España.

■ **El consultante pregunta:** a los rendimientos del trabajo obtenidos en Alemania ¿les sería de aplicación exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física?

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2417-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2417-23)

✓ **IRPF. 9ª Consulta Vinculante V2419-23 (07.09.2023)**

■ **El consultante expone que:** es empresa que tiene desplazados temporalmente a trabajadores (para prestar servicios dentro de la Unión Europea). La mayoría de estos trabajadores no están desplazados todo el mes, sino que van y vienen a España, por lo que tienen salario generado en España y salario generado fuera de España (dentro de la Unión Europea).

■ **El consultante pregunta:** Si el salario generado fuera de España (dentro de la





Unión Europea) está exento de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Si la empresa no está obligada a retener sobre las rentas exentas. Forma de justificar la aplicación de la exención.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2419-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2419-23)

✓ **ITPF. 10ª Consulta Vinculante V2427-23** (07.09.2023)

■ **El consultante expone que:** ha vendido en 2023 unas participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada, adquiridas por herencia de su padre fallecido en 2011. En la escritura de aceptación y división herencia efectuada en 2013 y en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se atribuyó a dichas participaciones sociales un determinado valor, que el consultante considera en su consulta erróneo, al ser inferior al valor teórico contable de las participaciones sociales.

■ **El consultante pregunta:** si puede considerar como valor de adquisición de las participaciones sociales a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en su venta el valor teórico de las participaciones sociales en el ejercicio 2010, reflejado en el balance correspondiente al ejercicio 2011, y no el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y reflejado en la escritura de aceptación y división de herencia.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2427-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2427-23)

✓ **IRPF. 11ª Consulta Vinculante V2456-23** (14.09.2023)

■ **El consultante expone que:** está jubilado y manifiesta que durante su etapa profesional se ha dedicado a la dirección y asesoría de empresas. Actualmente, colabora como voluntario en una ONG asesorando a las empresas que lo soliciten, prestando dichos servicios sin recibir ninguna contraprestación a cambio. No obstante, dado el potencial económico de las empresas a las que asesora, se plantea la posibilidad de pedirle que ayuden a otras ONGs a través de donaciones, quedando la materialización de esas ayudas a discreción de las empresas y sin que ello tenga ninguna vinculación con la labor que realiza el consultante.

■ **El consultante pregunta:** sobre la consideración de las mencionadas donaciones como pagos por las labores de asesoramiento que realiza el consultante

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2456-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2456-23)





## ✓ IRPF. 12ª Consulta Vinculante V2457-23 (14.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es dueño de una parcela donde sobre el cuarenta por ciento de la misma hay construida una vivienda.

■ **El consultante pregunta:** si debe usar el valor de toda la parcela o sólo de la construcción a efectos de calcularla imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2457-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2457-23)

## ✓ IRPF. 13ª Consulta Vinculante V2459-23 (14.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es propietario de un inmueble destinado al alquiler turístico sin prestar servicios propios de la industria hotelera.

■ **El consultante pregunta:** si son deducibles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los gastos de muebles, electrodomésticos, menaje, ropa de cama, toallas, productos para la limpieza del inmueble, así como gastos de desplazamiento en vehículo propio por residir en otra localidad distinta a la de inmueble alquilado para efectuar limpieza y entrega y recogida de llaves.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2459-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2459-23)

## ✓ IRPF. 14ª Consulta Vinculante V2460-23 (14.09.2023)

■ El consultante expone que: es un profesional autónomo dedicado a la consultoría informática, tiene varios proyectos en marcha con diferentes clientes de España y de otros países. Uno de ellos, concretamente un cliente residente en Bélgica, precisa de su presencia varios días a la semana allí, por lo que ha decidido alquilar una vivienda en Bélgica que constituiría su residencia personal durante su estancia allí, ya que la actividad la desarrollaría en las oficinas de su cliente.

■ El consultante pregunta: si sería gasto deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el importe de la renta mensual que satisface por el alquiler de la vivienda.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2460-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2460-23)

## ✓ IRPF. 15ª Consulta Vinculante V2464-23 (14.09.2023)

■ **La consultante expone que:** en septiembre de 2022 instaló unas placas





fotovoltaicas en su vivienda con la finalidad de mejorar la eficiencia energética de la misma. Manifiesta que no está en posesión de un certificado energético previo a la realización de las obras que haya sido emitido en los dos años anteriores al inicio de las obras.

■ **La consultante pregunta:** a efectos de la aplicación de la deducción prevista en la disposición adicional 50ª de la LIRPF ¿es posible acreditar la eficiencia energética de la vivienda con carácter previo a la ejecución de las obras mediante medios distintos del certificado energético.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2464-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2464-23)

✓ **IRPF. 16ª Consulta Vinculante V2475-23** (14.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es partícipe de dos planes de pensiones con aportaciones anteriores a 2007, extinguió su relación laboral el 30 de junio de 2022 a consecuencia de un Expediente de Regulación de Empleo. Tiene la intención de efectuar el rescate de los planes de pensiones.

■ **El consultante pregunta:** ¿plazo disponible para aplicar la reducción del 40 por ciento contemplada en el régimen transitorio?

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2475-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2475-23)

✓ **IRPF. 17ª Consulta Vinculante V2500-23** (18.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es presidente de una comunidad de propietarios que constituyó en 1966 una servidumbre real de paso, a favor de una finca colindante. La comunidad de propietarios y el titular de la finca colindante han mantenido diversas controversias respecto a la continuidad de la servidumbre, al considerar la comunidad de propietarios que la servidumbre se constituyó sólo para el caso de que el predio dominante fuera destinado a cinematógrafo, considerando por contra, el titular del predio dominante la continuidad de la servidumbre al considerar que la mención al cinematógrafo realizada en la escritura de constitución de ésta, tenía sólo por objeto identificar al predio dominante, dedicado en ese momento a cinematógrafo.

Con objeto de terminar las controversias, la comunidad de propietarios y el titular del predio dominante han llegado a un acuerdo mediante el cual éste ha pagado a la comunidad de propietarios 130.000euros, otorgándose el 26 de abril de 2023 una escritura denominada "de aclaración y complemento de servidumbre de paso", en la que se reflejan los acuerdos adoptados respecto a la servidumbre de paso





correspondiente al predio dominante sobre la finca correspondiente a la comunidad de propietarios.

■ **El consultante pregunta:** ¿los miembros de la comunidad de propietarios deberían reflejar algún importe en su declaración del IRPF por la cantidad percibida por la comunidad de propietarios?; ¿existe obligación presentación por ésta del modelo de declaración 184?

■ N:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2500-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2500-23)

### ✓ IRPF. 18ª Consulta Vinculante V2549-23 (25.09.2023)

■ **El consultante expone que:** él y su pareja adquirieron una vivienda unifamiliar en junio de 2022. Entre los meses de octubre de 2022 y febrero de 2023, han realizado obras en la misma para la instalación de paneles solares fotovoltaicos y de baterías para el almacenamiento energético, obteniendo con ello una reducción del consumo de energía primaria superior al 30 por ciento. En relación a esta obra, el consultante está en posesión del certificado energético previo a las obras debidamente inscrito en el registro correspondiente, así como del certificado energético emitido con posterioridad a las mismas, también inscrito según lo previsto en la normativa. Por otra parte, tiene previsto, en el último trimestre de 2023 o en el primer semestre de 2024, realizar una segunda obra que mejore el aislamiento térmico del edificio con la que pretende reducir el consumo de energía primaria no renovable en al menos un 30 por ciento u obtener una calificación energética "A" o "B" en la vivienda.

■ **El consultante pregunta:** - Posibilidad de aplicarse la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas previstas en el apartado 2 de la disposición adicional 50ª de la LIRPF respecto de la primera obra y la deducción prevista en el apartado 3 de la citada disposición adicional por la segunda de las obras; - Si es posible acreditar la eficiencia energética de la vivienda con carácter previo a la realización de la segunda de las obras mediante el certificado energético emitido con posterioridad a la ejecución de la primera de ellas; - Si la base máxima anual de deducción prevista en el apartado 3 de la disposición adicional 50ª de la LIRPF resulta de aplicación obligatoria o es un derecho del contribuyente.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2549-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2549-23)

### ✓ IRPF. 19ª Consulta Vinculante V2593-23 (27.09.2023)

■ **La consultante expone que:** ha vendido en abril de 2023 la que hasta entonces tenía la consideración de su vivienda habitual. Indica en su escrito que





está pensando adquirir una nueva o bien la compra de un terreno e instalar en él una vivienda prefabricada.

■ **La consultante pregunta:** Plazo en ambos casos para poder beneficiarse de la exención por reinversión en vivienda habitual así como si en el segundo de los supuestos el precio de compra del terreno se considera importe reinvertido.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2593-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2593-23)

✓ **IRPF. 20ª Consulta Vinculante V2600-23** (27.09.2022)

■ **El consultante expone que:** Una persona física propietario de un inmueble, no siendo administrador de fincas profesional, asume la administración de la comunidad de propietarios y a cambio se le exonera del pago de cuotas comunitarias.

■ **El consultante pregunta:** Incidencia tributaria en el IRPF de dicha exención de cuotas.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2600-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2600-23)

✓ **IRPF. 21ª Consulta Vinculante V2603-23** (27.09.2023)

■ **La consultante expone que:** Por sentencia judicial se condena al empleador de la consultante a satisfacerle una indemnización por daños y perjuicios por incumplimiento de la Ley de Prevención de Riesgos Laborales.

■ **La consultante pregunta:** Tributación en el IRPF de la indemnización.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2603-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2603-23)

✓ **IRPF. 22ª Consulta Vinculante V2604-23** (27.09.2023)

■ **El consultante expone que:** financia con un préstamo hipotecario contratado antes de 2013 la adquisición de su vivienda habitual, por el cual viene practicando la deducción por inversión en vivienda habitual. En la actualidad está pensando cambiar de entidad bancaria por una mejora en las condiciones de financiación, procediendo a cancelar el préstamo anterior y simultáneamente contratar el nuevo. El nuevo préstamo será destinado íntegramente a financiar su vivienda habitual.

■ **El consultante pregunta:** Si, tras realizar la operación de reestructuración, mediante cancelación y nueva contratación de préstamo, tendrá el mismo derecho





a deducir por las cuantías que por este amortice o satisfaga. Si los gastos que genere la operación son deducibles.

### ■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2604-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2604-23)

### ✓ **IRPF. 23ª Consulta Vinculante V2605-23** (27.09.2023)

■ **La consultante expone que:** adquirió una vivienda en condominio junto con su entonces marido en el año 2005, tras su divorcio en 2013 esta le fue adjudicada, si bien haciéndose cargo del préstamo hipotecario pendiente y compensando en metálico a su exmarido. Actualmente está planteándose la venta de la vivienda que le ha servido de residencia habitual desde su adquisición y reinvertir el importe obtenido en otra que, debido a su estado de conservación, necesitará de obras de rehabilitación.

■ **La consultante pregunta:** 1. A efectos de calcular la ganancia patrimonial, información sobre el valor de adquisición de la vivienda tras la extinción del condominio; 2. En relación con la exención por reinversión, cómo influye el hecho de tener una hipoteca pendiente y qué ocurriría si en vez de al banco la cantidad adeudada fuera con un familiar; 3. En caso de tener que realizar obras de rehabilitación en la vivienda, si el importe de estas se puede tener en cuenta como importe reinvertido en la exención por reinversión en vivienda habitual; 4. Por último señala que, si bien no es mayor de 65 años, al ser funcionaria del Régimen de Clases Pasivas puede jubilarse antes de cumplir esta edad, y se cuestiona si este hecho le exime de tributar por la ganancia patrimonial que en su caso se genere con la venta.

### ■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2605-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2605-23)

### ✓ **IRPF. 24ª Consulta Vinculante V2607-23** (27.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es residente fiscal en España y que adquirió en septiembre de 2011 su vivienda habitual en Escocia. En agosto de 2013 él y su familia debieron trasladarse a Valladolid por motivos laborales, fecha desde la cual residen en dicha ciudad de alquiler. En 2023 se plantean vender su antigua vivienda en Escocia para poder comprar una en Valladolid.

■ **El consultante pregunta:** si resultaría de aplicación la exención por reinversión de vivienda habitual en el caso de venta de su vivienda en Escocia y reinversión en una vivienda en Valladolid.

### ■ **Contestación:**





[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2607-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2607-23)

✓ **IRPF. 25ª Consulta Vinculante V2608-23** (27.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es mayor de 65 años y tiene la intención de transmitir su vivienda habitual, en la cual lleva empadronada desde 1996, a finales del año 2023. En relación a dicho inmueble, adquirió una doceava parte del pleno dominio, así como dos doceavas partes de la nuda propiedad mediante título de herencia con motivo del fallecimiento de su madre en agosto de 2012. Por otra parte, adquirió nueve doceavas partes de la nuda propiedad por donación de su padre en julio de 2013 y, finalmente, consolidó el pleno dominio de las once doceavas partes al fallecer su padre en junio de 2021.

■ **La consultante pregunta:** posibilidad de que a la ganancia patrimonial generada por la venta de la vivienda se le aplique la exención para mayores de 65 años prevista en el artículo 33.4.b) de la LIRPF, o si puede resultar de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2608-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2608-23)

✓ **IRPF. 26ª Consulta Vinculante V2609-23** (27.07.2023)

■ **La consultante expone que:** ha iniciado una actividad profesional en febrero de 2023. En las facturas emitidas desde esa fecha ha incluido una retención a cuenta del IRPF del 15 por ciento, cuando le corresponde un 7 por ciento

■ **La consultante pregunta:** ¿Qué debe hacer con las facturas emitidas con una retención del 15 por ciento?

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2609-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2609-23)

✓ **IRPF. 27ª Consulta Vinculante V2614-23** (27.09.2023)

■ **La consultante expone que:** le corresponde por herencia una parte de una vivienda. Ha procedido a la enajenación de su vivienda habitual y se plantea destinar el importe obtenido en dicha enajenación en la adquisición restante coheredero de la cuota que le corresponde sobre el inmueble heredado.

■ **La consultante pregunta:** si es posible la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual a la parte de la vivienda heredada adquirida al restante coheredero.

■ **Contestación:**





[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2614-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2614-23)

✓ **IRPF. 28ª Consulta Vinculante V2616-23** (27.09.2023)

■ **El consultante expone que:** que ha sido víctima de una estafa a través del teléfono móvil, pues alguien suplantando a su hija le comunica la necesidad de realizar mediante transferencias unos pagos de unas compras efectuadas por aquella. Realizadas las transferencias y logrando ponerse en contacto con su hija se da cuenta de haber sido víctima de una estafa, por lo que presenta denuncia en una comisaría de policía

■ **El consultante pregunta:** sobre la posibilidad de computar una pérdida patrimonial en el IRPF.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2616-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2616-23)

✓ **IRPF. 29ª Consulta Vinculante V2620-23** (27.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es una empresa que tiene establecido en su Convenio Colectivo una ayuda para todos aquellos empleados que tengan hijos con discapacidad psíquica.

■ **El consultante pregunta:** Si dicha ayuda se encuentra exenta en el IRPF de los empleados.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2620-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2620-23)

✓ **IRPF. 30ª Consulta Vinculante V2621-23** (27.09.2023)

■ **El consultante expone que:** estando inscrito como desempleado ha aceptado un puesto como abogado en una mercantil municipal, por lo que necesita colegiarse como abogado. Según el consultante, la colegiación es obligatoria (por imperativo legal) para poder realizar funciones de abogado pese a que la mercantil no lo requiere formalmente. Los costes de incorporación a dicho Colegio Profesional ascienden a 514,13 euros

■ **El consultante pregunta:** si son deducibles de los rendimientos del trabajo los costes de incorporación obligatoria al Colegio Profesional.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2621-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2621-23)





✓ **IRPF. 31ª Consulta Vinculante V2643-23** (29.09.2023)

■ **El consultante expone que:** ha transmitido un inmueble situado en el extranjero que fue adquirido por herencia.

■ **El consultante pregunta:** valor de adquisición del inmueble a los efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2643-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2643-23)

✓ **IRPF. 31ª Consulta Vinculante V2645-23** (29.09.2023)

■ **El consultante expone que:** en el año 2022, trabajó por cuenta ajena durante 8 meses en un bar en Suiza, con residencia en Suiza durante la campaña de verano e invierno, y, asimismo, durante dicho año, percibió rendimientos de capital inmobiliario por inmuebles situados en España. Añade que, en los recibos salariales, se descontó el impuesto de la renta suizo, así como otros conceptos sociales: seguro de vejez y supervivencia, seguro de invalidez, seguro de pérdida de ingresos, seguro de desempleo y aportación a la previsión profesional.

■ **El consultante pregunta:** 1.- Si a los rendimientos del trabajo obtenidos en Suiza les resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; 2.- Qué gastos se consideran deducibles para la determinación del rendimiento neto del trabajo.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2645-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2645-23)

✓ **IRPF. 32ª Consulta Vinculante V2647-23** (29.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es una persona física casada en régimen de gananciales, señala que se va a dar de alta como autónomo para desarrollar la actividad de alquiler de una casa rural que ha sido construida gracias a una subvención de la Junta de Extremadura de la que ha sido beneficiario. Asimismo, señala que va a pedir financiación para desarrollar la actividad.

■ **El consultante pregunta:** 1. Tributación de la subvención percibida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; 2. Posibilidad de deducir como gasto en el IRPF la amortización del inmueble, el seguro, los intereses y gastos del inmueble

■ **Contestación:**





[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2647-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2647-23)

## ✓ IRPF. 33ª Consulta Vinculante V2652-23 (29.09.2023)

■ **El consultante expone que:** se encarga del cuidado de su madre con ceguera desde hace años, encargándose de sus comidas, limpieza, etc.

■ **El consultante pregunta:** Si puede aplicar en su declaración de IRPF que presenta en tributación conjunta, el mínimo por ascendiente por su madre.

### ■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2652-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2652-23)

## 2.2. Impuesto sobre El Patrimonio (IP)

### ✓ IP. Consulta Vinculante V2474-23 (14.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es de nacionalidad alemana y residente en España, casada mediante régimen alemán, ha realizado capitulaciones matrimoniales en España acogándose al régimen matrimonial de sociedad de gananciales. Uno de los cónyuges quiere aportar a la sociedad de gananciales sus bienes privativos, situados en Canarias, de forma totalmente gratuita.

■ **La consultante pregunta:** tributación de la aportación de los bienes privativos, situados en Canarias, a la sociedad de gananciales.

### ■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2474-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2474-23)

## 2.3. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

### ✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V2372-23 (05.09.2023)

■ **El consultante expone que:** realiza la actividad de autotaxi y, recientemente, ha adquirido un vehículo eléctrico para el desempeño de la misma. El punto de recarga de la batería lo tiene en su domicilio particular, y, por tanto, la empresa suministradora de la energía, en las facturas emitidas, no desglosa la parte que corresponde a la carga del vehículo de la del hogar del consultante.

■ **El consultante pregunta:** deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en el suministro de energía eléctrica.

### ■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2372-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2372-23)





✓ **IVA. 2ª Consulta Vinculante V2374-23** (05.09.2023)

■ **El consultante expone que:** va a prestar a través de una sociedad limitada profesional un servicio de abogacía a un cliente residente en Guinea Ecuatorial que dispone de bienes en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **El consultante pregunta:** Si los servicios prestados están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2374-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2374-23)

✓ **IVA. 3ª Consulta Vinculante V2394-23** (06.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil que va a adquirir unas naves de otra entidad mercantil que las utilizaba como centro de fabricación de su actividad mercantil. No obstante, dicha entidad se encuentra inactiva desde 2007 y se le había revocado el NIF por no haber presentado las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, si bien ya lo ha rehabilitado para poder realizar la transmisión objeto de consulta.

■ **La consultante pregunta:** Si la entrega de las naves se encontrará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2394-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2394-23)

✓ **IVA. 4ª Consulta Vinculante V2441-23** (06.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil que es arrendataria de la nave en la que ejerce su actividad yes contribuyente de la tasa por la prestación del servicio de agua potable a domicilio del municipio, siendo sustituto del contribuyente el propietario de la nave. El contrato de dicho suministro de agua (y las correspondientes facturas) se encuentra a nombre del propietario de la nave y no se permite su cambio según manifiesta la entidad concesionaria del servicio. No obstante, el pago de la tasa suministro se encuentra domiciliado en una cuenta de la consultante.

■ **La consultante pregunta:** debería poderse cambiar el titular del referido contrato. Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido derivadas de dicho suministro de agua.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2441-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2441-23)





## ✓ IVA. 5ª Consulta Vinculante V2444-23 (08.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil que se dedica a la promoción y venta inmobiliaria que en 2008 construyó una vivienda para la venta pero que, ante la imposibilidad de venderla, en 2010 suscribió un contrato de cesión de uso con opción de compra que finalizó con el desahucio por impago del cesionario en 2013. Posteriormente, suscribió diversos contratos de arrendamiento con opción de compra sin que llegase a ejercitarse la misma por ningún arrendatario hasta el actual que, una vez transcurridos seis meses de su arrendamiento, ha decidido ejercitar la opción.

■ **La consultante pregunta:** si la entrega de la vivienda como consecuencia del ejercicio de la opción de compra se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2444-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2444-23)

## ✓ IVA. 6ª Consulta Vinculante V2491-23 (18.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil dedicada a reformas de cuartos de baño con aportación, en su caso, de grifería y otros materiales, a realizar en viviendas.

■ **La consultante pregunta:** Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2491-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2491-23)

## ✓ IVA. 7ª Consulta Vinculante V2519-23 (19.09.2023)

■ **La consultante expone que:** La fundación consultante va a convertirse en distribuidor autorizado de un kit destinado al colectivo de personas con deficiencia visual compuesto por un bastón que incorpora en su mango un dispositivo electrónico que ayude a los usuarios a reconocer objetos que se sitúen por encima del bastón. Además, permite una conexión a un dispositivo móvil vía bluetooth, que conecta al usuario con una aplicación del fabricante con el fin de orientar al usuario vía GPS y una brújula electrónica.

■ **La consultante pregunta:** tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en la comercialización de este producto.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2519-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2519-23)





✓ **IVA. 8ª Consulta Vinculante V2522-23** (21.09.2023)

■ **La consultante expone que:** ha desarrollado una promoción urbanística que destinará a la construcción de apartamentos turísticos. Estos apartamentos se venderán a inversores con residencia fiscal en Bélgica otro Estado de la Unión Europea. Los inversores ceden el uso de los mismos a una sociedad encargada de la explotación del negocio de alquiler de apartamentos turísticos con servicios hoteleros, a cambio de una renta mensual de alquiler. No obstante, los inversores conservan la posibilidad de uso de los apartamentos durante un tiempo limitado al año. Los inversores asumirán los gastos derivados del mantenimiento de los apartamentos y los derivados de la actividad de arrendamiento.

■ **La consultante pregunta:** 1. Si los inversores belgas o de otros Estados miembros de la Unión Europea tienen la consideración de empresarios o profesionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido y tributación de la cesión de uso de los apartamentos a la entidad gestora: 2. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido por el uso y disfrute de los apartamentos por los inversores durante un tiempo limitado; 3. Implicaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido en caso de transmisión de dichos apartamentos turísticos.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2522-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2522-23)

✓ **IVA. 9ª Consulta Vinculante V2527-23** (21.09.2023)

■ **El consultante expone que:** ha comprado a través de una plataforma tecnológica un bien por importe inferior a 150euros a un tercer Estado. La plataforma tecnológica ha recaudado el Impuesto sobre el Valor Añadido pero al llegar el producto a territorio de aplicación del Impuesto el operador postal le ha exigido ciertos gastos sobre los que ha vuelto a repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **El consultante pregunta:** si el proceder del operador postal es correcto a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2527-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2527-23)

✓ **IVA. 10ª Consulta Vinculante V2532-23** (21.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto que forma parte de un grupo empresarial dedicado al diseño, fabricación y venta al por menor de ropa, calzado y accesorios a





través de tiendas físicas y de su propia página web a nivel global. En el ámbito comunitario mantiene tiendas físicas y una página web en cada Estado miembro que se explotan por una entidad mercantil local establecida en el respectivo Estado miembro. La consultante va a iniciar una actividad consistente en habilitar a través de su página web que particulares o, en general, quienes no actúen como empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecidos en cualquier Estado miembro (y en Canarias, Ceuta o Melilla) puedan vender a otros particulares prendas de ropa usadas de la propia marca.

La consultante no adquiere la propiedad de los bienes en ningún momento, sino que se limita a permitir la aproximación de comprador y vendedor y ofrecer un servicio de atención al cliente para mediar en conflictos que pudieran surgir entre las partes. En el caso de la consultante, los vendedores que hagan uso de este sistema estarán establecidos en España, mientras que los compradores podrán estar establecidos en cualquier Estado miembro y estos últimos satisfarán a la consultante una contraprestación por dos servicios que recibirán de la misma: uno principal de intermediación en nombre y por cuenta ajena entre las partes, incluyendo la gestión de posibles discrepancias; otro accesorio, del transporte del producto desde España, lugar en el que el vendedor pone la prenda a disposición del comprador, hasta el lugar de destino.

■ **La consultante pregunta:** si los referidos servicios de intermediación en la venta y el transporte de las prendas prestados por la entidad consultante al comprador se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando los adquirentes se encuentren establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto o en otro Estado miembro. Sujeción y, en su caso, exención de tales servicios cuando vendedores y/o compradores se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2532-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2532-23)

✓ **IVA. 11ª Consulta Vinculante V2545-23** (25.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es una persona física que plantea la adquisición de un vehículo con aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento. Para ello detalla que convive con su suegro que tiene una discapacidad superior al 33 por ciento y que se encarga de sus cuidados.

■ **El consultante pregunta:** a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tipo impositivo aplicable a la operación.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2545-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2545-23)



**✓ IVA. 12ª Consulta Vinculante V2546-23** (25.09.2023)

■ **La consultante expone que:** es una sociedad mercantil que comercializa, entre otros productos, bragas menstruales. Describe el producto como una braga menstrual o para leves pérdidas de orina tipo bikini con capacidad de absorción media equiparable a 3 tampones regulares, confeccionada principalmente con hilo de soja y algodón orgánico.

■ **La consultante pregunta:** a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tipo impositivo aplicable a la entrega de dichos bienes.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2546-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2546-23)

**✓ IVA. 13ª Consulta Vinculante V2563-23** (26.09.2023)

■ **El consultante expone que:** es autónomo (epígrafes 3552, 9611, 4761, 861) y que, entre otras actividades, escribe novelas que vende a través de una plataforma de descargas. La empresa que gestiona la plataforma le ingresa en cuenta las regalías correspondientes por las ventas efectuadas en ese mes.

■ **El consultante pregunta:** -Sujeción al IVA y obligaciones de facturación; - Calificación en el IRPF de estos rendimientos de la propiedad intelectual.

■ **Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2563-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2563-23)

**✓ IVA. 14ª Consulta Vinculante V2581-23** (26.09.2023)

■ **La consultante expone que:** ha creado una plataforma tecnológica que permite a los usuarios acceder a ofertas hipotecarias a medida. Los usuarios introducen determinados datos en la plataforma que permiten obtener un perfil de riesgo. Los bancos prestamistas crean perfiles de oferta en la plataforma (crean ofertas específicas para diferentes perfiles de clientes en función de diversas circunstancias). La plataforma selecciona y envía a los clientes las ofertas de hipotecas relevantes utilizando su tecnología personalizada. Estas ofertas se presentan al cliente para que pueda realizar una comparación siendo libre de aceptar cualquier oferta recibida. Si el cliente acepta una oferta la plataforma recopila los documentos personales en el plazo de 4 días desde la aceptación.

■ **La consultante pregunta:** Si el servicio prestado por la plataforma puede considerarse una mediación financiera sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.





## ■ Contestación:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2581-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2581-23)

### ✓ IVA. 15ª Consulta Vinculante V2583-23 (26.09.2023)

■ **La consultante expone que:** está establecida en Luxemburgo, tiene previsto adquirir vehículos usados o de segunda mano a empresarios residentes en territorio de aplicación del Impuesto para su venta posterior en otros Estados de la Unión Europea. Con carácter previo a su envío los vehículos serán objeto de un control de calidad y puesta a punto en las instalaciones de una filial de la consultante en territorio de aplicación del Impuesto. Dicha filial facturará los citados servicios a la entidad luxemburguesa.

■ **La consultante pregunta:** lugar de realización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios realizadas por la filial, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, a la entidad luxemburguesa.

## ■ Contestación:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2583-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2583-23)

## 2.4. Impuestos Especiales (IES)

### ✓ IES. Consulta Vinculante V2640-23 (29.09.2023)

■ **El consultante expone que:** Matriculación de vehículos tipo "quad-atv".

■ **El consultante pregunta:** Tributación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

## ■ Contestación:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2640-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2640-23)

## 2.5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Y Actos Jurídicos Documentados

### ✓ ITP-AJD. 1ª Consulta Vinculante V2391-23 (05.09.2023)

■ **La consultante expone que:** tiene dos inmuebles en proindiviso al 50 por 100 con un tercero. Recientemente, han otorgado escritura de disolución de comunidad. En la escritura, el notario ha considerado que se trate una única comunidad. La consultante se ha adjudicado una finca y el otro comunero la otra finca. El exceso de adjudicación es compensando por la consultante mediante la entrega de efectivo metálico al tercero.

■ **La consultante pregunta:** Tributación de la disolución del condominio



**■ Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2391-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2391-23)

**✓ ITP-AJD. 2ª Consulta Vinculante V2496-23 (18.09.2023)**

**■ El consultante expone que:** es propietario de un 5% de un piso junto a 26 familiares más y se han planteado una extinción de condominio donde el consultante compensaría al resto por su porcentaje de escritura. El piso fue construido en 1976 y nunca ha sido habitado y requiere de una reforma integral para poder habitarlo. El valor de referencia catastral a la fecha de hoy es de 90.468,85€. Entre los familiares han acordado valorarlo en 45.000€ para la extinción del condominio debido a la situación de obsolescencia de piso

**■ El consultante pregunta:** Tributación de la operación.

**■ Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2496-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2496-23)

#### 2.4. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

**✓ IBI. Consulta Vinculante V2410-23 (07.09.2023)**

**■ El consultante expone que:** con fecha 15 de julio de 1991 se formalizó una concesión administrativa de uso y disfrute de una propiedad, afectada por la Ley de Costas, con plazo de 30 años. En el año 2021 se prorrogó la concesión administrativa

**■ El consultante pregunta:** tributación de la propiedad en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

**■ Contestación:**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2410-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2410-23)

## ADORACIÓN DE LOS PASTORES



### DATOS DE LA IMAGEN:

1630-1650. Óleo sobre lienzo.

Museo Nacional del Prado: No expuesto

**Collantes, Francisco**

Madrid, 1599 - Madrid, 1656

Se trata de un artista sin referencias documentales, cuya biografía ha debido ser reconstruida basándose en lo que refieren las fuentes antiguas. (Fuente [Museo Nacional del Prado](#))

Copyright de la imagen ©Museo Nacional del Prado (no expuesto)

Descarga de imagen autorizada para:

- Uso personal o privado
- Ámbito académico, investigación, estudio privado o para la circulación interna dentro de una organización educativa reglada (como una escuela, instituto o universidad)
- Publicaciones sin fines de lucro, sitios web personales, blogs y medios sociales

## VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



### VI.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

DICIEMBRE, 2023



#### MIGUEL ÁNGEL VILLACORTA HERNÁNDEZ

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid (España)

**«La financiación participativa (crowdfunding) como método alternativo de financiación empresarial»**

Revista de contabilidad y tributación. CEF

Revista Mensual Núm. 489. Diciembre, 2023



### VI.2. REVISTAS

NOVIEMBRE-DICIEMBRE, 2023

👉 **Revista de contabilidad y tributación. CEF**

REVISTA MENSUAL NÚM. 489. DICIEMBRE, 2023.

#### I. SUMARIO

##### ➡ TRIBUTACIÓN | ESTUDIOS

▪ «Incidencia de las subvenciones y las ayudas públicas en el Impuesto sobre el Valor Añadido» Págs. 5-30

👉 **Santos Gandarillas Martos**

▪ «Gravamen de salida sobre personas jurídicas en el derecho tributario español». Págs. 31-68

👉 **José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli**



- «El papel protagonista de la base imponible del grupo fiscal en la última normativa y doctrina» Págs. 69-96

 **Pablo Benítez Clerie**

## → TRIBUTACIÓN | ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL

- Regularización íntegra del IVA en procedimientos de comprobación por actividades simuladas y operaciones no realizadas. (Análisis de las RTEAC de 23 de mayo de 2023, RG 5642/2022, y de 21 de junio de 2023, RG 3226/2023). Págs. 97-131

 **Antonio Longás Lafuente**

- Compensación de bases imponibles negativas en procesos de fusión. (Análisis de la SAN de 3 de mayo de 2023, rec. núm. 524/2019). Págs. 132-148.

 **Eduardo Sanz Gadea**

## → CONTABILIDAD | ESTUDIOS

- «La financiación participativa (crowdfunding) como método alternativo de financiación empresarial). Págs. 149-186

 **Miguel Ángel Villacorta Hernández**

- Competencias profesionales del proveedor de aseguramiento: ¿impulso o lastre a la legibilidad de sus informes? Págs. 187-212

 **Jennifer Martínez-Ferrero, Emma García-Meca y Emiliano Ruiz-Barbadillo**

## → CONTABILIDAD | CASOS PRÁCTICOS

- «Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso al Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad». Págs. 213-214

 **Anna Ayats Vilanova**

## II. DESGLOSE SUMARIO

### → TRIBUTACIÓN | ESTUDIOS

- **«Incidencia de las subvenciones y las ayudas públicas en el Impuesto sobre el Valor Añadido»**

 **SANTOS GANDARILLAS MARTOS.** Magistrado especialista de lo contencioso-administrativo. Doctor en Derecho por la UAM. Profesor asociado de la UAM y del Instituto de Estudios Bursátiles (España)

### **Extracto**





«El sistema de financiación y ayudas en la prestación de los servicios públicos plantea diversos problemas en el ámbito doméstico, entendido como tal el régimen jurídico interno (si se permite la expresión) desde que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea. Las controversias se manifiestan en el ámbito sustantivo, en la adaptación al concepto comunitario de «servicios económicos de interés general» (SEIG) y en el terreno de la competencia por la liberación de los mercados. Los problemas se extrapolan al ámbito tributario y, en concreto, en el impuesto sobre el valor añadido, sobre todo, en lo que se refiere a la determinación de la base imponible, lo que incide directamente en el importe o precio final del servicio prestado. Todo ello afecta al principio de competencia que preside, junto al de neutralidad, la imposición indirecta, y a las relaciones entre la diferentes entidades territoriales y organismos de derecho público, tanto los que los prestan como los que los financian. La jurisprudencia no ha seguido la línea hermenéutica más uniforme y las últimas reformas legislativas, lejos de aclarar, suscitan nuevas dudas.»

### ▪ «**Gravamen de salida sobre personas jurídicas en el derecho tributario español**»

 JOSÉ MIGUEL MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (UAB). Académico correspondiente de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de España (RAJLE) (España)

#### **Extracto**

«Actualmente, la creciente presión fiscal que soportan las entidades es uno de los factores que en España está generando una perturbación seria en la dinámica empresarial-societaria.

Una tributación elevada provoca una reducción del margen del beneficio económico obtenido que se distribuye (efectuadas las provisiones y atendidas las reservas correspondientes) entre los socios y partícipes de las sociedades, además de una inducción indirecta al fraude fiscal. De ahí que, a menudo, a más de una persona jurídica (especialmente, grandes empresas) se le ocurra como solución el cambio de residencia fiscal de España a otro Estado con unas condiciones jurídico-tributarias, financieras y económicas más favorables.

Los operadores societarios deben madurar la toma de una decisión de tamaño importancia y conocer y ponderar las consecuencias fiscales que aquella puede implicar. En este contexto resulta de enorme importancia el conocimiento detallado del gravamen de salida previsto en el derecho interno español a las personas jurídicas regulado en los artículos 19.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, y 18.5, 8, 9 y 10 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes.





Conviene advertir que el gravamen de salida puede suponer una transgresión no justificada de la libertad de establecimiento, piedra basilar en el funcionamiento del mercado único europeo.

En el estudio del exit tax español aplicable a las personas jurídicas resulta esencial el análisis del derecho de la Unión Europea transpuesto a la normativa interna citada (directiva antiabuso, Anti Tax Avoidance Directive, ATAD), la doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la doctrina administrativa y las aportaciones de la doctrina científica tributaria al respecto»

## ▪ «El papel protagonista de la base imponible del grupo fiscal en la última normativa y doctrina»

 PABLO BENÍTEZ CLERIE. Inspector de Hacienda del Estado. Economista y abogado (España)

### Extracto

«A pesar de ser un régimen desconocido por el gran público, la consolidación fiscal es uno de los núcleos de la tributación directa en nuestro país. El hecho de que la gran mayoría del tejido empresarial esté compuesto por pequeñas y medianas empresas no obsta para que la aportación al producto interior bruto de los grupos mercantiles sea muy relevante y que, por tanto, su tratamiento fiscal también lo sea. En este sentido, la base imponible de dichos grupos ha sufrido algunas modificaciones en los últimos años, tanto legislativas como doctrinales, incluyendo no solo doctrina vinculante, sino incluso la no vinculante, emitida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. En este trabajo no ahondaremos especialmente en ninguno de dichos cambios, sino que intentaremos exponerlos de forma conjunta, para que el lector pueda hacerse una idea del momento que vive el régimen fiscal de consolidación, protagonista (involuntario) de los últimos retoques al ordenamiento jurídico tributario»

## → TRIBUTACIÓN | ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL

▪ «Regularización íntegra del IVA en procedimientos de comprobación por actividades simuladas y operaciones no realizadas Análisis de las RRTEAC de 23 de mayo de 2023, RG 5642/2022, y de 21 de junio de 2023, RG 3226/2023»

 ANTONIO LONGÁS LAFUENTE. Inspector de Hacienda del Estado (España)

### Extracto

«El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha dictado dos resoluciones de 23 de mayo y de 21 de junio de 2023 en las que fija criterio en relación con la aplicación del principio de regularización íntegra en procedimientos de comprobación de los órganos de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con actividades simuladas efectuadas por quien se denomina empresario o profesional o por





quien siendo empresario o profesional realiza operaciones simuladas, y el destinatario deduce las cuotas repercutidas por aquellos. Superando los criterios que mantenía con anterioridad, concluye que en el caso de cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no devengadas y, por ende, indebidamente repercutidas, donde previamente se hayan minorado las cuotas indebidamente deducidas por el destinatario y se haya comprobado la procedencia o no de su derecho a la devolución conforme al principio de regularización íntegra, procede, en sede de quien repercutió indebidamente, la minoración del IVA indebidamente repercutido en la liquidación que se le practique por la Administración y, en su caso, el simultáneo reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a favor de quien las soportó.

En este comentario de las resoluciones del TEAC se analiza este criterio que se separa de actuaciones anteriores del órgano revisor y se examina su adecuación a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como a los principios inspiradores del sistema común del IVA.»

- **«Compensación de bases imponibles negativas en procesos de fusión»** (Análisis de la SAN de 3 de mayo de 2023, rec. núm. 524/2019)

👤 EDUARDO SANZ GADEA. Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado) (España)

### Extracto

«La presente colaboración aborda la compensación de bases imponibles negativas en los procesos de fusión al hilo del comentario de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2023 (rec. núm. 524/2019), la cual ha modificado el criterio establecido en otra precedente. El nuevo criterio desborda la literalidad de la norma aplicable, sobre la base de una interpretación finalista, admitiendo que la norma restrictiva de la referida compensación opere, también, en sede de la entidad absorbente.»

### → CONTABILIDAD | ESTUDIOS

- **«La financiación participativa (crowdfunding) como método alternativo de financiación empresarial»**

👤 MIGUEL ÁNGEL VILLACORTA HERNÁNDEZ. Profesor de la Universidad Complutense de Madrid (España)

### Extracto

«La financiación participativa, también conocida como crowdfunding, es un método de financiación no bancaria que se caracteriza por la agrupación de potenciales inversores a través de internet para financiar un proyecto.

Este artículo introducirá el concepto, denominación, historia y evolución de la financiación participativa. A continuación, se diferencian las distintas





modalidades del término, que son imprescindibles para poder analizar su naturaleza legal, económica, fiscal y contable.

Respecto a la naturaleza contable de la figura, se concluye que no existe una única forma de registrar la financiación participativa, sino que el tratamiento contable es distinto para cada una de las cinco diferentes modalidades»

## ▪ «**Competencias profesionales del proveedor de aseguramiento: ¿impulso o lastre a la legibilidad de sus informes?»**»

 JENNIFER MARTÍNEZ-FERRERO (autora de contacto), Universidad de Salamanca, Instituto Multidisciplinar de Empresa (IME) (España); Emma García-Meca, Universidad Politécnica de Cartagena (España); Emiliano Ruiz-Barbadillo Universidad de Cádiz (España)

### **Extracto**

«El objetivo de este estudio es analizar las competencias profesionales del proveedor de aseguramiento que favorecen, o, por el contrario, limitan la legibilidad de los informes de aseguramiento, ciertamente cuestionados por su falta de credibilidad y transparencia en los últimos años. Para testar dicho objetivo y haciendo uso de una base de datos internacional de 16 países compuesta por 183 observaciones para el periodo 2012-2016, se propone un modelo de regresión para datos de panel. Los resultados obtenidos ponen de manifiesto una interesante evidencia sobre los atributos del proveedor de aseguramiento vinculados a su naturaleza (contable o no contable), especialización sectorial y experiencia. Así, bajo un efecto especialización industrial y experiencia, los proveedores de aseguramiento consiguen reforzar la legibilidad de los informes de aseguramiento, consiguiendo informes más claros, precisos y de menor complejidad lingüística. Por el contrario, el efecto reputación, esto es, la naturaleza contable del proveedor, no actúa como mecanismo impulsor, sino más bien como lastre a la legibilidad. No son, por tanto, las firmas auditoras las que gozan de una mayor habilidad para mejorar la legibilidad de los informes de aseguramiento, sino las consultoras especializadas en cuestiones sociales y medioambientales»

### CONTABILIDAD | CASOS PRÁCTICOS

## ▪ «**Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso al Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad**»

 ANNA AYATS VILANOVA. Profesora del CEF.- (España)

### **Sumario**

«Caso 1. Contabilidad financiera. Cambios en la estimación de cuotas de amortización, reconocimiento de ingresos de la actividad habitual, periodificación del seguro de un inmueble, registro de nóminas, donaciones a una entidad benéfica y provisión para reestructuraciones empresariales.





Caso 2. Contabilidad financiera. Compra de un negocio, calcular el valor del fondo de comercio, contabilidad provisional y determinar si procede deterioro de valor a la UGE.

Caso 3. Contabilidad financiera. Contabilizar inversiones en valores representativos de deuda, valoración inicial, ajustes de cierre y reclasificación de la inversión.

Caso 4. Contabilidad de sociedades. Contabilizar una ampliación de capital ordinario, exigir los dividendos pasivos pendientes y contabilizar el reparto de beneficios con acciones propias.

Caso 5. Matemáticas financieras. Determinar las cuotas de un préstamo para la financiación de la compra de un vehículo y elegir entre varias alternativas de financiación la más ventajosa»

## 👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

### I. SUMARIO

▪ «La donación de activos entre dos sociedades hermanas no tributa en el IS por la proporción de lo donado que se corresponda con el capital concurrente»

👉 **Antón Beiras Cal**

▪ «Excesos de adjudicación, liquidación de gananciales, divorcio y Actos Jurídicos Documentados»

👉 **Pablo G. Vázquez**

▪ «Sobre la importancia de los expedientes administrativo»

👉 **Laura Campanon Galiana**

▪ Guerra a las sociedades fantasma. La revocación del NIF y la baja en el índice de entidades»

👉 **Francisco R. Serantes Peña**

▪ «Trámite de audiencia y alegaciones: el tropiezo dos veces en la misma piedra»

👉 **Ernesto Eserverri Martínez**

### II. DESGLOSE SUMARIO

➡ ENTRADAS NOVIEMBRE, 2023 ([Continuación nº SISA-27](#))

▪ «**La donación de activos entre dos sociedades hermanas no tributa en el IS por la proporción de lo donado que se corresponda con el capital concurrente**» (28.11/2023)





[La donación de activos entre dos sociedades hermanas no tributa en el IS por la proporción de lo donado que se corresponda con el capital concurrente \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

👤 ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

## Introducción

«Leer las consultas de la DGT resulta un ejercicio similar al que utilizó Isaac Newton para formular su teoría general de la gravitación universal: echar la siesta bajo un manzano confiando en la evidencia de los hechos. Yo me aplicaba a mi lectura mensual de novedades de la DGT cuando, adormecido, me despertó la contestación vinculante V2061-23 de 13 de julio de 2023. Es lo que tiene escribir con un marcado estilo de cliché, donde el uso de ideas y expresiones repetitivas son objeto de severo abuso: convertir el idioma en un somnífero. Pero la contestación V2061-23 es de un extraordinario interés [...]»

➡ ENTRADAS DICIEMBRE, 2023

▪ **«Excesos de adjudicación, liquidación de gananciales, divorcio y Actos Jurídicos Documentados»** (1.12.2023)

[Excesos de adjudicación, liquidación de gananciales, divorcio y Actos Jurídicos Documentados \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

👤 PABLO G. VÁZQUEZ, Abogado Tributarista

## Introducción

“Existe una palabra para el olor del mundo después de la lluvia: petricor. Suenan un poco francés”.

“Cartas a Camondo” | Edmund De Waal

Hace años que Lisa y Fran ya no eran para nada aquel volcán de fe ciega en su amor que decía la canción revolveriana. Ni fuego, ni brasas, ni cariño ni, siquiera últimamente, respeto. Ya no les quedaba nada, salvo la insoportable inercia del contrato matrimonial que en su día perfeccionaron arrastrados por la química del momento. Cuando el desasosiego y el estrechamiento de los corazones empezaron a llamar a las puertas del consorcio, Lisa fue consciente de que debía tomar una decisión al respecto antes de que la decisión le tomara a ella y de que hiciera acto de presencia el sabinero ruido de abogados. El divorcio, si bien tuvo entrada en el registro del Decanato de los Juzgados de Familia como contencioso, tornó en un feliz y digno mutuo acuerdo tras la maestra mano de la letrada Beatriz Ortega» [...]

▪ **«Sobre la importancia de los expedientes administrativo»** (5.12.2023)

[Sobre la importancia de los expedientes administrativo \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

👤 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

## Introducción





«A la hora de entrar a impugnar un acto administrativo (acuerdo de liquidación), tanto en la vía administrativa como en la contenciosa, resulta obligado el análisis del expediente. De hecho, es un recurso muy utilizado y a la vez eficaz a la hora de abordar la estrategia procesal de un asunto. Siempre hemos defendido que lo que no se encuentra recogido dentro del expediente, no le puede aprovechar lo más mínimo a la Administración para fundamentar su decisión. Nada, cero» [...]

▪ **«Guerra a las sociedades fantasma. La revocación del NIF y la baja en el índice de entidades»** (12.12.2023)

[Guerra a las sociedades fantasma. La revocación del NIF y la baja en el índice de entidades \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

 FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado tributarista

### Introducción

*La AEAT intensifica las actuaciones contra las sociedades inactivas.*

«Hace años constaté que la Inspección de Tributos de la AEAT tenía un Plan de Inspección en el que, por sistema, incluía a todas las sociedades “durmientes” que habían sido adquiridas en los últimos años por otras personas y se habían activado tras un periodo relativamente largo de inactividad. Un conocido abogado y asesor fiscal, luego otros copiaron el sistema, ofrecía entre sus servicios las “sociedades urgentes”, esto es, la compra de una sociedad ya constituida y lista para operar, a fin de evitar el consiguiente retraso burocrático inherente a la constitución de una sociedad mercantil en España. En muchos de estos casos, la AEAT tenía la creencia de que detrás había negocios turbios, altamente especulativos o simplemente con altas dosis de rentabilidad ya que no podían esperar a construir una sociedad por el cauce normal. Muchos casos de fraude fiscal se escondieron en sociedades compradas urgentemente como, por ejemplo, el caso Nóos, la estafa del Grupo Marsans, la de Nueva Rumasa, la trama Gürtel, el caso Gowex o la compra del permiso del casino del Hard Rock en Tarragona» [...]

▪ **«Trámite de audiencia y alegaciones: el tropiezo dos veces en la misma piedra»** (19.12.2023)

 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

[Trámite de audiencia y alegaciones: el tropiezo dos veces en la misma piedra \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

### Introducción

«En los procedimientos administrativos, el trámite de audiencia testimonia el carácter dialogante y participativo de la Administración porque a través de él se invita al administrado a conocer las actuaciones desarrolladas en el





procedimiento, los elementos de prueba de que dispone la Administración, y cualquier informe emitido con ocasión de su desarrollo. Se trata de un trámite procedimental especialmente dirigido a oír al administrado con acompañamiento de los documentos que estime necesarios, correspondiendo al instructor del procedimiento el análisis de lo alegado para, según los casos, admitirlo o rechazarlo, si bien, ha de quedar constancia en el expediente instruido que las alegaciones han sido valoradas.

El trámite de audiencia tiene reconocimiento constitucional en el art. 105 c) CE y en el ámbito tributario este trámite y el de alegaciones quedan recogidos como derechos del contribuyente en el art. 34.1 letras l) y m) LGT, y de manera más específica en el curso de diversos procedimientos para la aplicación de los tributos, así, en el procedimiento de verificación de datos (art. 132.3 LGT); en el de comprobación de valores (art. 134.3 LGT); en el procedimiento de comprobación limitada (art. 138.3 LGT); en el de inspección que concluye con actas de conformidad y disconformidad (arts. 156.1 y 157.1 y 3 LGT) y 3); en los supuestos de declaración de conflicto en la aplicación de la norma (art. 159.2 LGT); en el procedimiento frente a responsables (art. 174.3); y en el procedimiento sancionador (arts. 210.4 y 5 LGT).

## 👉 **BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España**

NÚMERO 283 – DICIEMBRE, 2023

### «**Tributo y sanción en las tercerías de mejor derecho en favor de la Hacienda Pública**»

👉 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado. Doctor en Derecho

#### **Introducción**

«1.- El enjuiciamiento de la Hacienda Pública que actúa en el mundo del Derecho mediante su Administración corresponde, como es bien conocido a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y a su Órgano Superior que es la Sala Tercera del Tribunal Supremo; siendo ello así nos vamos ocupar del reverso de lo expuesto y que actúa por ello como excepción; me refiero a los aislados casos en que el análisis de los preceptos tributarios se lleva a cabo por la Sala Primera del Tribunal Supremo, y ello es lo que acontece con la Sentencia de dicha Sala de 22 de Mayo de 2023, que se ocupa del derecho de prelación a que se refiere el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, y a ello dedicamos las consideraciones que a continuación siguen, partiendo de la cita del precepto a cuyo tenor:

“La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el Registro correspondiente con anterioridad a la fecha





en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley.

En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal".

2.- No es la vez primera que el Tribunal Supremo se ocupa del derecho preferencial del crédito tributario, conforme más adelante se expondrá; siendo aquí de destacar que la Sala Primera del Tribunal Supremo sigue manteniendo una posición de rechazo ante la invocación de las normas tributarias en el Recurso de Casación Civil las cuales se ven relegadas a la condición de disposiciones simplemente "reglamentarias", cualquiera que sea su rango y en consecuencia no susceptibles de ser invocadas en un Recurso de Casación, como anteriormente ya quedó apuntado, a lo que cabe añadir, según la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 16 de Enero de 2022, que "En primer lugar, constituye jurisprudencia reiterada de esta Sala que las normas de naturaleza administrativa no pueden ser invocadas como infringidas en el Recurso de Casación Civil si no es en concreta relación con una norma de Derecho privado de carácter sustantivo, dado que la función nomofiláctica que esta Sala debe desempeñar al resolver recursos de esta naturaleza no se extiende a las normas de Derecho Administrativo (Sentencias 409/2011, de 17 Junio, 268/2013, de 22 de Abril, y 787/2013, de 10 de Diciembre)

Como declaramos en la Sentencia 70/2010, de 16 Febrero, "no cabe la invocación en el recurso de casación civil de normas de distinto orden jurisdiccional. Declara la Sentencia de 30 de Septiembre de 2009 que: "La casación, en el orden jurisdiccional civil, que corresponde a esta Sala Primera del Tribunal Supremo, no permite la cita de normas administrativas como motivo de recurso, salvo que sean complementarias o que desarrollan preceptos de Derecho Civil. Y así lo han expresado también las Sentencias de esta Sala de 9 de Junio de 2003, 13 de Junio de 2007. Recientemente hemos reiterado esta doctrina en la Sentencia 260/2020, de 8 de Junio".

En cambio en el ámbito de la Jurisdicción Penal ello no se plantea; y así de la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 21 de Junio de 2021, se desprende lo siguiente:

"La posibilidad de fiscalizar por la vía del art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal las normas penales resultan determinantes del juicio de tipicidad, ha sido afirmada de forma constante por esta Sala. Hemos dicho que "...cuando el art. 849.1º alude a otras normas jurídicas del mismo carácter que deban ser observadas en la aplicación de la ley penal está extendiendo el ámbito de la casación a normas sustantivas no penales que han de ser aplicadas por los órganos penales al enjuiciar un asunto penal. La locución 'del mismo carácter'





es equívoca, pero en el contexto es patente que se refiere a la naturaleza sustantiva de la norma, y no a su carácter penal" (Sentencias del Tribunal Supremo 714/2013, 3 de Octubre; 3 65/2013, 20 de Marzo y 299/2013, 27 de Febrero, entre otras muchas)".

3.- El citado derecho de prelación ha de hacerse efectivo en el seno de la tercería de mejor derecho; la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 4 de Mayo de 2022, precisa que:

"Conviene recordar que en los procedimientos de tercería de mejor derecho la cuestión fundamental a resolver radica en la determinación de la preferencia del título de crédito invocado por el tercerista frente al del ejecutante, a efectos de la aplicación del importe que se obtenga con la venta judicial al pago de uno de los créditos en disputa o, más precisamente, "hacer pago a los acreedores por el orden de preferencia que se determine al resolver la tercería" - además de reintegrar al ejecutante en las costas de la ejecución - (art. 616.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil). Como declaramos en la Sentencia 494/1990, de 23 de Julio, es en la tercería "donde se ventila la naturaleza y carácter del crédito de los comuneros, su comparación con [el crédito concurrente con el que pugna - en aquel caso de la Seguridad Social]" y se decide, con la participación del titular de este crédito concurrente como demandado, "mediante sentencia de carácter declarativo de las preferencias". Ello, como razona la misma sentencia, aunque en el proceso judicial previo en que se declaró la deuda del comunero, aquel o aquellos titulares de créditos en conflicto, que concurren en la misma ejecución (como ejecutantes), no hubieran sido parte"»

## 👉 **CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión**

→ NÚMERO 104 (NOVIEMBRE/2023)

### I. SUMARIO

#### ➡ OBSERVATORIO

▪ «A vueltas con los activos fiscales garantizados. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 2023: una obra inacabada»

👉 **Alberto Marzal Cervantes - Domingo Carbajo Vasco.**

▪ «La aplicación de los principios de proporcionalidad y non bis in ídem en la reciente jurisprudencia del TJUE»

👉 **José Antonio Barciela Pérez**

▪ «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Análisis jurisprudencial | Parte I»

👉 **Antonio Martínez Lafuente**





- «Rectificación e invalidación de declaraciones»

 **Ignacio Mauleón Frade.**

- «Envejecimiento y fiscalidad en el IRPF»

 **Raquel Álamo Cerrillo.**

- «El abuso de Derecho y el beneficiario efectivo en Europa en la jurisprudencia del TJUE»

 **Ginés Parra Ruiz**

- «Aplicación de la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF en los supuestos de arrendamiento de inmuebles a estudiantes»

 **Maricarmen Fuentes Gamero.**

## TRIBUNALES

→ Impuesto sobre el Valor Añadido

«Tarjetas combustible: El comité de IVA pone fin a la incertidumbre provocada por Caso Vega International»

 **Gorka Echevarría Zubeldia.**

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

→ Impuesto sobre la Renta de No Residentes

- « Alquiler de embarcación para explotación en chárter»

- «Tributación de la cesión de derechos de retransmisión de eventos. Cánones»

 **Néstor Carmona Fernández**

→ Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- «Doctrina reciente de la DGT sobre la «empresa familiar»

 **J. Javier Pérez-Fadón Martínez.**

## II.DESGLOSE SUMARIO

### OBSERVATORIO

- **«A vueltas con los activos fiscales garantizados. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 2023: una obra inacabada»**

 ALBERTO MARZAL CERVANTES. Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

 DOMINGO CARBAJO VASCO. Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

## Resumen





«La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de Febrero de 2023 plantea una interpretación interesante, pero discutible, de una cuestión compleja y poco conocida, por su excepcionalidad, como es la de las condiciones que deben reunir los activos por impuesto diferido para convertirse en crédito exigible frente a la Administración tributaria, tal y como establecen el artículo 130 y la Disposición transitoria trigésimo tercera de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Este peculiar régimen de conversión, propio, pero no exclusivo, de las entidades de crédito, mezcla y entrelaza ámbitos distintos del Derecho: contable, fiscal, mercantil, y, en fin, prudencial y de solvencia, conllevando una extrema complejidad en su funcionamiento e interpretación, pero su finalidad: facilitar la solvencia de las entidades de crédito en circunstancias económicas difíciles, reforzando su estabilidad y, por ende, la del sistema financiero en su conjunto, parece haber guiado al legislador a la hora de construir su figura, posibilitando, bajo determinadas circunstancias, bien la monetización de esos activos[...]

## ▪ «La aplicación de los principios de proporcionalidad y non bis in ídem en la reciente jurisprudencia del TJUE»

👤 JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ. Doctor en Derecho. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.) Licenciado en CC EE y Empresariales

### Resumen

«El presente trabajo trata sobre los principios de proporcionalidad y non bis in ídem en el Derecho de la Unión, y su aplicación en materia sancionadora por el TJUE, según la jurisprudencia más reciente»

## ▪ «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Análisis jurisprudencial | Parte I»

👤 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho

### Resumen

«A lo largo de dos artículos, este, que publicamos en la revista del mes de noviembre (Parte I) y un segundo artículo que publicaremos en la próxima revista de diciembre (Parte II), se expone el análisis jurisprudencial del «Impuesto sobre Bienes Inmuebles», conocido tributo que se satisface por todos los propietarios de inmuebles en España, por la gran mayoría de los vecinos.

El primero de los temas que se analiza en esta Parte I es su relación con el «Catastro Inmobiliario» y con el «Registro de la Propiedad», siendo deseable su coordinación y necesaria, tratándose de terrenos, fincas o solares.

La segunda de las cuestiones que se examinan es la de los «Bienes Inmuebles de Características Especiales», o conjunto [...]





## ▪ «Rectificación e invalidación de declaraciones»

 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

### Resumen

«En este trabajo se revisa, someramente, el proceso de despacho en aduana y el papel que juega en el mismo la declaración en aduana, para a continuación analizar la rectificación y la invalidación de dichas declaraciones. Esa introducción sirve para poder entender la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de junio de 2023 en el caso SC Zes Zollner Electronic SRL (asunto C-640/21), en el que se interpreta el concepto «mercancías distintas de las contempladas originalmente en la declaración en aduana».

En dicha sentencia se revisa el principio de irrevocabilidad de la declaración en aduana, y las excepciones a este principio (la rectificación y la invalidación de la declaración en aduana) y se aclara cuál es la actuación que debe seguir el operador que descubre que ha cometido un error en la cantidad de mercancías incluidas en una declaración en aduana, cuando ese error se constata una vez que ya se ha obtenido el levante de las mercancías.»

## ▪ «Envejecimiento y fiscalidad en el IRPF»

 RAQUEL ÁLAMO CERRILLO. Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública. Universidad de Castilla-La Mancha.

«El envejecimiento de la población española es una realidad innegable, la población inactiva mayor de 65 años cada vez tiene un mayor peso en la pirámide de población española.

Este grupo poblacional se caracteriza por una pérdida de poder adquisitivo, consecuencia de la jubilación, y por la demanda de bienes y servicios públicos acordes a su edad y sus circunstancias socioeconómica, teniendo la sanidad un papel importante. Así, una parte importante de los presupuestos está destinada a las pensiones y a los gastos sociales, incluidos los sociosanitarios.

Si bien, el establecimiento de beneficios fiscales concretos para las personas mayores de 65 años todavía sigue siendo un reto pendiente.»

## ▪ «El abuso de Derecho y el beneficiario efectivo en Europa en la jurisprudencia del TJUE»

 GINÉS PARRA RUIZ. Doctor en Derecho. Profesor asociado de la Universidad de Sevilla

### Resumen

«Algunas decisiones estratégicas empresariales no siempre persiguen una finalidad económica transparente y en ocasiones, se nutren de maniobras fiscales realizadas en abuso de derecho.





La planificación fiscal se identifica como un instrumento de abuso del derecho cuando contiene en su esencia cualquier procedimiento de elusión, elusión fiscal intencional o evasión. Además, del abuso de Derecho surge la doctrina del beneficiario efectivo, que es la persona que en última instancia posee, controla o se beneficia de una transacción financiera, aunque otra persona o entidad actúe en su nombre.

Analizaremos la jurisprudencia más relevante del TJUE en torno a estos conceptos y a los problemas derivados de su aplicación práctica en los diferentes Estados»

## ▪ «Aplicación de la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF en los supuestos de arrendamiento de inmuebles a estudiantes»

👤 MARICARMEN FUENTES GAMERO. Economista. Asesora fiscal

### Resumen

«En este comentario se analiza la controversia de aplicar la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF por los arrendamientos destinados a vivienda habitual, en este caso a estudiantes, por parte de la Administración Tributaria»

### → TRIBUNALES

→ Impuesto sobre el Valor Añadido

## «Tarjetas combustible: El comité de IVA pone fin a la incertidumbre provocada por Caso Vega International»

👤 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

### Resumen

«Con la sentencia Vega Internacional de 15 de Mayo de 2019 (C-235/18) llegó el revuelo para el sector de las tarjetas de combustible que se veían abocadas a no poder deducir las cuotas de IVA del combustible repostado.

Finalmente el Comité de IVA, el pasado mes de julio, emitió unas directrices que ponen fin a un largo periodo de incertidumbre para el sector en Europa»

### → DOCTRINA ADMINISTRATIVA

→ Impuesto sobre la Renta de No Residentes

## ▪ «Alquiler de embarcación para explotación en chárter »

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

### Resumen





«Las rentas derivadas del arrendamiento de una embarcación ubicada en territorio español a una empresa que la explotará en régimen de charter, no determina la existencia de un establecimiento permanente, calificándose dichas rentas como cánones»

## ▪ «Tributación de la cesión de derechos de retransmisión de eventos. Cánones»

«Las rentas derivadas de la cesión de los derechos de emisión de eventos deportivos se califican como cánones, en la medida en que se trata de un conjunto de prestaciones de carácter marcario y otros signos distintivos y derechos afines»

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

→ Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

## ▪ Doctrina reciente de la DGT sobre la «empresa familiar»

👤 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Abogado no ejerciente (ICAM)

## Resumen

«Contestaciones vinculantes recientes de la Dirección General de Tributos (DGT) relativas a la denominada «empresa familiar»: delimitación, requisitos, obligaciones y tratamiento fiscal en el ISD, IP e IRPF»

→ NÚMERO 105 (DICIEMBRE,2023)

## I. SUMARIO

### ➡ OBSERVATORIO

▪ «Cuestiones prácticas en relación a la retribución de los administradores en el ámbito del derecho mercantil y tributario | Parte I»

👤 **Antonio Martínez Alfonso.**

▪ «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Análisis jurisprudencial | Parte II»

👤 **Antonio Martínez Lafuente**

▪ «Un ejemplo de aplicación de los principios de primacía y efectividad en la jurisprudencia reciente del TJUE en materia tributaria»

👤 **José Antonio Barciela Pérez**





## → TRIBUNALES

### → Impuestos Especiales

- «Aplicación de la franquicia por caso fortuito o fuerza mayor en los casos de irregularidades en la circulación de los productos sujetos a Impuestos Especiales»

 **Ignacio Mauleón Frade**

### → Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

- «Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas»

 **Javier Pérez-Fadón Martínez**

### → Impuesto sobre el Valor Añadido

- «¿Acaso los regalos están sujetos a IVA?»

 **Gorka Echevarría Zubeldia**

### → Procedimiento

- «Perjuicio económico y base de la sanción. Algunas consideraciones en el ámbito sancionador de la interposición de sociedades simuladas»

 **V. Alberto García Moreno.**

- «Sobre los expedientes administrativos y la posibilidad de que la Administración complete el expediente de manera espontánea»

 **Laura Campanón Galiana**

## → DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### → Impuesto sobre la Renta de No Residentes

- «Traslado de residencia de pensionista»
- «Impuesto de salida por traslado de residencia y posterior retorno. Devolución de intereses»

 **Néstor Carmona Fernández.** Abogado

## II. DESGLOSE SUMARIO

## → OBSERVATORIO

- «**Cuestiones prácticas en relación a la retribución de los administradores en el ámbito del derecho mercantil y tributario** | Parte I»

 ANTONIO MARTÍNEZ ALFONSO. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Católica de Valencia.





## Resumen

«En las sociedades mercantiles, el cargo de administrador por defecto es gratuito y así aparece generalmente en los estatutos. No obstante, si el mismo es retribuido, los estatutos, no solo deben contemplar el carácter remunerado del cargo, sino que también deben concretar el sistema de retribución, así como el concepto o conceptos retributivos a percibir, tanto fijos como variables, por los administradores.

Por otro lado, desde el año 2015, de acuerdo con lo establecido en el art. 18.2.b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [...]»

- **«El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Análisis jurisprudencial | Parte II»**

 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado

## Resumen

«Continuando con la exposición del análisis jurisprudencial del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que iniciamos en la revista anterior, correspondiente al mes de noviembre (Carta Tributaria Opinión n.º 104) se analiza la «conexión entre gestión catastral y gestión tributaria», estando atribuida la primera al Estado a través de la Dirección General del Catastro y la segunda, a los Ayuntamientos que serán quienes perciban el rendimiento del tributo.

Se examina la «impugnación del valor catastral» con motivo de notificarse la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. La normativa reguladora de la materia contempla la posibilidad de que existan en su aplicación tipos diferenciados de gravamen, [...]»

- **«Un ejemplo de aplicación de los principios de primacía y efectividad en la jurisprudencia reciente del TJUE en materia tributaria»**

 JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ. Doctor en Derecho

## Resumen

«El presente artículo trata sobre la aplicación de los principios de primacía y efectividad del Derecho de la Unión, en el caso de que una STJUE haya declarado el Derecho nacional contrario al de la Unión, y el Estado miembro afectado quiera mantener aplicable temporalmente la normativa anulada, alegando motivos económicos y de seguridad jurídica»

 TRIBUNALES

→ Impuestos Especiales

- **«Aplicación de la franquicia por caso fortuito o fuerza mayor en los casos de irregularidades en la circulación de los productos sujetos a Impuestos Especiales»**

 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado





## Resumen

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha analizado recientemente la responsabilidad de los expedidores de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo cuando se produce un desvío de dichos productos. En particular, concluye que, en estos casos, no se puede hablar de pérdida en el sentido de la Directiva 92/12/CEE, por lo que no le será aplicable la franquicia para pérdidas en régimen suspensivo por caso fortuito o fuerza mayor.

Esta sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2023 (C-323/22) refuerza la jurisprudencia de dicho Tribunal en cuanto a la naturaleza objetiva de la responsabilidad en el pago de la deuda de impuestos especiales en caso de irregularidades»

→ Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

### «Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas»

👤 JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado

«Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) respecto al recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid contra la introducción del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF), que se resuelve negativamente, al considerarse, que dicho tributo es plenamente constitucional»

→ Impuesto sobre el Valor Añadido

### «¿Acaso los regalos están sujetos a IVA?»

👤 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

## Resumen

«El TJUE ha declarado que el regalo de una tableta o un teléfono inteligente de escaso valor con una suscripción a una revista debe considerarse parte de una única entrega, siendo la suscripción a la revista la prestación principal y la donación del dispositivo accesorio a dicha entrega.

Esta sentencia parece que reduce el ámbito de aplicación de los autoconsumos de bienes como estaban siendo interpretados en el contexto de actividades promocionales con regalos desde la Sentencia del TJUE de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum (Asunto C-48/97)»

→ Procedimiento

### ▪ «Perjuicio económico y base de la sanción. Algunas consideraciones en el ámbito sancionador de la interposición de sociedades simuladas»





 V. ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València

## Resumen

«Son varias las sentencias del Tribunal Supremo, dictadas en un período relativamente corto de tiempo, en las que ha analizado la posible incidencia que puede tener el perjuicio económico producido a la Hacienda pública, por comportamientos que afectan a varios sujetos e impuestos, a los efectos de modular la sanción tributaria.

En dichas sentencias se alcanzan conclusiones trascendentales. Así, se afirma que la posible minoración del perjuicio que se produce por aplicación del régimen de las operaciones vinculadas no puede tomarse en consideración para reducir la base de la sanción, debiéndose respetar el tenor literal de la norma que tipifica el comportamiento infractor del contribuyente [...]»

▪ **«Sobre los expedientes administrativos y la posibilidad de que la Administración complete el expediente de manera espontánea»**

 LAURA CAMPANÓN GALIANA. Abogada

## Resumen

«En estas líneas vamos a abordar la cuestión del expediente administrativo, su importancia y la obligación de la Administración a su remisión completa cuando se impugna una determinada actuación administrativa.

Para ello, haremos referencia a la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1.350/2023, de 27 de octubre de 2023. En ella, el Tribunal se pronuncia sobre si la Administración puede completar de forma espontánea el expediente, y afirma que no puede actuar de tal forma porque no existe una norma procedimental que lo ampare»

 DOCTRINA ADMINISTRATIVA

→ Impuesto sobre la Renta de No Residentes

▪ **«Traslado de residencia de pensionista»**

 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado

## Resumen

«Se analiza la tributación de un pensionista por incapacidad que traslada temporalmente su residencia, y obtiene rentas del trabajo en el extranjero»

▪ **«Impuesto de salida por traslado de residencia y posterior retorno. Devolución de intereses»**

 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado

## Resumen





«Procede la devolución de los intereses devengados junto a las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales derivadas del traslado de residencia, cuando se produce el retorno a residir en España, en los términos legalmente previstos»

## 👉 **NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid**

Nº 112 NOVIEMBRE/DICIEMBRE, 2023

### I. SUMARIO

1. «Sobre legitimación procesal mitología y Estado de Derecho»

👉 **Esaú Alarcón García**

2. «La evolución de los paraísos fiscales y su efecto en el sistema tributario»

👉 **Gonzalo Tarín Juste.**

3. «Los contribuyentes, como Sísifo: sin recompensa ni alivio»

👉 **Javier Gómez Taboada**

### II. DESGLOSE SUMARIO

1. «**Sobre legitimación procesal mitología y Estado de Derecho**»

👉 **ESAÚ ALARCÓN GARCÍA.** Abogado tributarista y profesor universitario

#### **Resumen**

«Recientemente la legitimación procesal de la principal asociación de asesores fiscales de España ha sido puesta en duda, de forma coordinada, en diversos procedimientos judiciales abiertos por esta frente a normativa tributaria de carácter reglamentario. Después de alguna resolución discrepante, finalmente se ha mantenido el criterio tradicional y pacífico, que considera que la AEDAF dispone de interés legítimo para la defensa de los intereses colectivos. No es casualidad que este escenario de confrontación novedoso se produzca cuando la asociación citada está obteniendo significativas victorias judiciales en sus litigios frente a Hacienda, lo que pone en cuestión si lo que se buscaba con esta razia era su impunidad legislativa»

2. «**La evolución de los paraísos fiscales y su efecto en el sistema tributario**»

👉 **GONZALO TARÍN JUSTE.** Asesor Fiscal

#### **Resumen**

«La evolución de los paraísos fiscales ha permitido a las autoridades tributarias expandir sus políticas de lucha contra la evasión de impuestos. Desde los tiempos de Julio César hasta el auge en los 90 y, en adelante, se ha avanzado mucho en el control de estos "cielos fiscales". La digitalización y las





obligaciones en el traslado de información entre países ha permitido a las autoridades tributarias mejorar en la persecución del fraude fiscal. No obstante, los efectos negativos que implican mayor desigualdad, insuficiencia de servicios al ciudadano e injusticia en materia fiscal, hace necesario desarrollar nuevas estrategias contra el fraude fiscal»

### 3. «Los contribuyentes, como Sísifo: sin recompensa ni alivio»

 JAVIER GÓMEZ TABOADA. Abogado tributarista.

#### Resumen

«La defensa de los legítimos intereses de los contribuyentes, tanto en la propia vía administrativa como en la judicial, ha dado lugar a una serie de patologías procedimentales que ponen en serio riesgo el respecto al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. El tiempo, los intereses de demora y los sucesivos reintentos de la Administración (mejorando su posición inicial), aderezan una variada panoplia de situaciones en la que el administrado ve muy erosionado su estatus jurídico».

### **CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales) Número.189 - 4/2023**

#### I. SUMARIO

##### EDITORIAL

 **Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno**

##### ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

11 «El nuevo "impuesto" bancario y su dudosa configuración como prestación patrimonial pública no tributaria»

 **Jorge De Juan Casadevall**

31 «La tributación de los tokens no fungibles (NFTs) artísticos en el Impuesto sobre el Valor Añadido: cuestiones abiertas»

 Juan Benito Gallego López

65 «De nuevo sobre la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de naturaleza tributaria»

 Marcos Iglesias Caridad

119 «¿Puede ser la limitación de pagos en efectivo del ordenamiento español contraria al Derecho de la Unión Europea?»

 José Miguel Martín Rodríguez





157 «Vivienda y medio ambiente: bonificaciones en la cuota de los impuestos locales»

👤 Esteban Quintana Ferrer

## → COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

205 «Tecnología y fiscalidad en el siglo XXI» de Luis Manuel Alonso González

👤 Reseña de María García Padrón

## II.DESGLOSE SUMARIO

## → EDITORIAL

### ***Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno***

Editoras Ejecutivas de Crónica Tributaria “Nueva Época”

El cuarto número (189) del año 2023 de la revista Crónica Tributaria “Nueva época” recoge cinco aportaciones doctrinales y un comentario bibliográfico. Los trabajos científicos abordan cuestiones de indudable interés para nuestra disciplina suscitadas, en la mayoría de los casos, a partir de cambios normativos recientes.

El primer artículo, a cargo de Jorge De Juan Casadevall (Universitat Internacional de Catalunya) analiza “El nuevo «impuesto» bancario y su dudosa configuración como prestación patrimonial pública no tributaria”. La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, introdujo en nuestro sistema tributario, entre otras medidas fiscales, el de- nominado “gravamen temporal de entidades de crédito”, configurado legalmente como prestación patrimonial de carácter público y naturaleza no tributaria. Como advierte con razón el autor, la determinación de la auténtica naturaleza jurídica de esta nueva exacción, lejos de ser una simple cuestión conceptual, plantea un problema jurídico de fondo del que derivan importantes efectos jurídicos, particularmente de orden constitucional. El estudio parte del análisis de la doctrina constitucional sobre el concepto de prestación patrimonial de carácter público tributaria y no tributaria y, tras ello, realiza un examen crítico de la configuración y régimen jurídico del nuevo gravamen, lo que le lleva a concluir que la citada figura es un genuino impuesto sometido, por tanto, a los principios constitucionales de justicia tributaria.

A partir de esa premisa, el estudio destaca los serios problemas de compatibilidad del nuevo “impuesto” bancario con el principio constitucional de capacidad económica, por su no deducibilidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades y por la yuxtaposición del nuevo gravamen con este último impuesto incurriendo en doble imposición. Pese a que el Tribunal Constitucional se ha mostrado, hasta la fecha, reacio a conferir trascendencia constitucional a la doble imposición más allá de la prohibición de doble gravamen del art. 6 de la LOFCA, la neutralización de esa duplicidad impositiva, jurídica y económica, es una ineludible exigencia de eficiencia económica (neutralidad fiscal) y un postulado irrenunciable de justicia tributaria que ha de adquirir necesariamente trascendencia





constitucional en un “sistema tributario justo” (art. 31.1 CE). A partir de un enfoque analítico de la doble imposición y teniendo en cuenta la “revitalización” del principio de capacidad económica en la reciente doctrina constitucional como “medida de cuantificación en los impuestos”, el estudio concluye que la inmisión del nuevo gravamen en el aspecto material del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, la exclusión de su deducibilidad fiscal en el gravamen societario o la prohibición de repercusión económica desfiguran las exigencias constitucionales del principio de capacidad económica como criterio, medida o técnica de cuantificación del impuesto.

El segundo artículo, de Juan Benito Gallego López (Universidad Miguel Hernández de Elche), lleva por título “La tributación de los tokens no fungibles (NFTs) artísticos en el Impuesto sobre el Valor Añadido: cuestiones abiertas”. A pesar de la relevancia económica que han alcanzado en los últimos años las operaciones con este tipo de criptoactivos en el mercado del arte, los NFTs no han merecido, de momento, una atención especial por parte de la generalidad de los legisladores. Tampoco se encuentran englobados, salvo determinadas excepciones, dentro del ámbito de aplicación de las diversas iniciativas normativas previstas en el seno de la UE para establecer un marco normativo en el mercado de los criptoactivos. En el caso de España, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la tributación de los NFTs vinculados a obras de arte en la esfera del IVA en relación con las operaciones más habituales en la actualidad en el mercado de los NFTs artísticos. Sin embargo, existen otras cuestiones controvertidas que siguen abiertas. En este contexto, el objeto del trabajo es analizar los efectos que el IVA proyecta sobre las operaciones relativas a los NFTs realizadas por artistas plásticos a través de plataformas informáticas o marketplaces y reflexionar sobre si el marco normativo del IVA, así como el criterio de la DGT al respecto son adecuados para resolver los aspectos problemáticos que este tipo de operaciones plantea. Para ello, el estudio parte del examen del concepto de NFT y de una aproximación a las principales características tecnológicas de los NFTs artísticos. Tras ello, aborda los efectos que el IVA proyecta sobre las operaciones con NFTs artísticos en dos aspectos específicos: si los NFT encajan o no dentro del concepto de “objeto de arte” en el IVA y el tratamiento de estas operaciones en el impuesto atendiendo a cada uno de los sujetos intervinientes -creador del NFT, sujetos que facilitan las transacciones (plataformas o marketplaces donde se negocian y validadores de las operaciones) y adquirente-. El trabajo concluye con diversas propuestas de acomodación de la normativa europea reguladora del IVA en relación con las operaciones con NFTs con el objeto de respetar el principio de neutralidad. Asimismo, en lo que atañe a las nuevas obligaciones de comunicar información de los proveedores de servicios de criptoactivos impuestas por la DAC 8, apunta la necesidad de clarificar en qué supuestos los NFTs artísticos caen dentro del alcance de la Directiva por considerarse como un objeto de inversión. En cualquier caso, teniendo en cuenta el complejo tratamiento en el IVA de los NFTs artísticos, las autoridades podrían





considerar la posibilidad de aplicar un tratamiento fiscal simplificado a los negociadores ocasionales y a las pequeñas transacciones.

Bajo el título “De nuevo sobre la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de naturaleza tributaria”, el autor de este tercer trabajo (Marcos Iglesias Caridad, Universidad de Salamanca) realiza un análisis crítico de los cambios producidos por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en el instituto de la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria, efectuados con la clara finalidad de proteger el crédito tributario y de hacer frente a la jurisprudencia más garantista en favor de los obligados tributarios. No obstante, el estudio no se detiene en ese análisis, sino que afronta otros problemas de gran calado práctico relacionados con el régimen jurídico de la suspensión de la ejecutividad. Entre ellos, el hecho de que las garantías admisibles para lograr la suspensión de la ejecutividad del acto sean más reducidas en vía de reposición que en vía de reclamación económico-administrativa, poniendo al recurrente en peor situación en un recurso que elige voluntariamente frente a las opciones más amplias que tiene en la preceptiva vía económico-administrativa; los problemas probatorios relacionados con la posibilidad de suspensión con dispensa de garantías fundamentada en el *periculum in mora* o en la existencia de un perjuicio irreparable o de difícil reparación; las dificultades existentes para la obtención de las garantías exigidas con carácter general para lograr la suspensión, cuyos costes, en ocasiones elevados, impide que estén al alcance de todos los litigantes, perjudicando el acceso a los modestos y pequeños contribuyentes; y las incertidumbres y problemas derivados de las diferencias existentes entre el régimen de la suspensión y el de las garantías para conseguirla entre la vía económico-administrativa y la vía judicial. Al hilo del examen de estas y otras cuestiones, el autor efectúa distintas propuestas de revisión normativa para lograr una regulación más ponderada entre el interés por la protección del crédito tributario y el de los obligados tributarios, un tratamiento más uniforme de la suspensión de la ejecutividad y de las garantías exigibles en vía administrativa y jurisdiccional y una ordenación más próxima a las posturas más garantistas con el principio de justicia cautelar.

El cuarto trabajo, cuya autoría corresponde a José Miguel Martín Rodríguez (Universidad Pablo Olavide de Sevilla), plantea si “¿Puede ser la limitación de pagos en efectivo del ordenamiento español contraria al Derecho de la Unión Europea?”. Como es sabido, la Ley 11/2021, de 9 de julio, modificó a la baja la limitación de pagos en efectivo introducida en nuestro ordenamiento por el art. 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, reduciendo el umbral para operaciones en que participen empresarios o profesionales de 2.500 a 1.000 euros. Con ello se buscaba dificultar la realización de operaciones en las que se emplean medios de pago difícilmente rastreables, cuestión directamente relacionada con la lucha contra la economía sumergida y el fraude fiscal. Poco tiempo después, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 6 de octubre de 2021, asunto ECOTEX Bulgaria, C-





544/19, se pronunció sobre la conformidad con la libre circulación de capitales de una limitación similar existente en la normativa búlgara y sobre si el régimen sancionador previsto en ella podía considerarse desproporcionado al amparo del artículo 49.3 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En este estudio, tras exponer los elementos definitorios de la regulación de la limitación de pagos en efectivo en nuestro ordenamiento jurídico y analizar dicha limitación en el contexto de la Unión Europea, el autor profundiza en el examen de distintos pronunciamientos judiciales y, en especial, de la sentencia del TJUE en el asunto ECOTEX Bulgaria. Este análisis sirve al autor para exponer su posición respecto a si nuestro régimen interno de limitación de pagos en efectivo sería compatible con el ordenamiento de la Unión a la luz de dicha jurisprudencia, en particular por lo que se refiere a la proporcionalidad del régimen sancionador que lo acompaña. La respuesta que alcanza es afirmativa, con algunos matices. En este sentido, para blindar cualquier duda respecto a la proporcionalidad de su régimen sancionador, el autor sugiere configurar una vía de exclusión de la responsabilidad para supuestos de comunicación simultánea y transparente por ambas partes del pago efectuado en efectivo en aquellas circunstancias que imposibiliten el cumplimiento de la limitación.

El último de los trabajos de este número, a cargo de Esteban Quintana Ferrer (Universitat de Girona), lleva por título "Vivienda y medio ambiente: bonificaciones en la cuota de los impuestos locales". El trabajo examina con detalle las posibilidades que la Ley de Haciendas Locales ofrece a los municipios para que, en ejercicio de su autonomía tributaria, puedan establecer y regular en sus ordenanzas fiscales medioambientales aplicables a la vivienda bonificaciones en la cuota de los cinco impuestos locales (IBI, IAE, IVTM, ICIO e IIVTNU), con el fin de incentivar la promoción, urbanización, construcción, transmisión, rehabilitación y uso de viviendas sostenibles.

Este análisis se realiza tomando en consideración las bonificaciones para incentivar la instalación en las viviendas de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar y de puntos de recarga para vehículos eléctricos, así como otras bonificaciones susceptibles de recoger en sus presupuestos de hecho más genéricos elementos medioambientales en la vivienda. Estas dos últimas bonificaciones en la cuota de carácter específicamente medioambiental aplicables a las viviendas sólo están contempladas en el IBI y el ICIO y tienen carácter potestativo. Además, existe una distancia considerable entre las posibilidades que brinda la Ley de Haciendas Locales y su efectividad real, dadas las enormes diferencias en la regulación que han hecho los municipios que han optado por establecerlas, no solo en cuanto al porcentaje de las bonificaciones y su aplicación temporal, sino también respecto a las condiciones y requisitos para su aplicación. No obstante, a juicio del autor, la introducción de elementos ambientales aplicables a la vivienda en otras bonificaciones locales distintas de las dos explícitamente ambientales ya mencionadas, puede ayudar a incentivar el mercado de





viviendas sostenibles. Pese a que el texto legal no configura los impuestos locales como auténticos impuestos medioambientales, la regulación flexible y genérica de los supuestos de hecho incluidos en numerosas bonificaciones permitiría a los ayuntamientos disponer de diversas alternativas para la consecución de ese fin extrafiscal. La realidad demuestra, sin embargo, que en muy pocas ocasiones los municipios han hecho uso de estas prerrogativas dotando de alguna relevancia medioambiental las bonificaciones en la cuota. Para que esta posibilidad se convierta en realidad sería preciso que el coste en términos de recaudación no recayese en su totalidad en la hacienda local.

Para cerrar este número, la sección de comentarios bibliográficos contiene una reseña redactada por María García Padrón (Universidad de Barcelona) sobre la obra colectiva "Tecnología y Fiscalidad en el siglo XXI", dirigida por Luis Manuel Alonso González (Atelier, Barcelona, 2022).

Deseamos que la lectura de este nuevo número sea de utilidad para nuestros lectores, a quienes agradecemos su interés en la revista.

## ➔ ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

### 1. «El nuevo "impuesto" bancario y su dudosa configuración como prestación patrimonial pública no tributaria»

Recibido: Febrero, 2023 - Aceptado: Abril, 2023

👤 JORGE DE JUAN CASADEVALL. Abogado del Estado (Exc.) Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC

#### Resumen

«La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, introduce en nuestro sistema tributario, entre otras medidas fiscales, un nuevo Gravamen temporal de Entidades de Crédito, que se configura legalmente como una prestación patrimonial de carácter público y naturaleza no tributaria. El autor realiza un análisis crítico de esta calificación formal desde la jurisprudencia constitucional, y concluye que, en realidad, estamos ante un auténtico impuesto. La consecuencia lógica de esta recalificación jurídica es el sometimiento del nuevo Gravamen temporal a los principios constitucionales de justicia tributaria del art. 31.1 CE, y que según el autor, podría suscitar dudas de constitucionalidad.»

### 2. «La tributación de los tokens no fungibles (NFTS) artísticos en el Impuesto sobre el Valor Añadido: cuestiones abiertas»

👤 JUAN BENITO GALLEGRO LÓPEZ. Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Miguel Hernández de Elche

Recibido: Enero, 2023 - Aceptado: Marzo, 2023

#### Resumen





«Los activos no fungibles (NFTs) representan un elemento disruptivo en el mercado del arte. Gracias a la tecnología de registro descentralizado, por un lado, los artistas plásticos tienen una nueva forma de rentabilizar su labor creadora; por otro, se abren nuevas fórmulas de inversión. Sin duda, este fenómeno supone un reto para los legisladores y las Administraciones tributarias. En este trabajo se analizan las principales cuestiones controvertidas que los NFTs artísticos plantean en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.»

### 3. «**De nuevo sobre la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de naturaleza tributaria**»

Recibido: Enero, 2023 - Aceptado: Marzo, 2023

 MARCOS IGLESIAS CARIDAD. Profesor contratado doctor. Universidad de Salamanca

#### **Resumen**

«El instituto de la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria ha sido objeto de algunos cambios provocados por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con un claro propósito de proteger el crédito tributario. Nos detendremos en estas modificaciones pues, en ocasiones, tratan de hacer frente a la jurisprudencia más garantista en favor de los obligados tributarios. Pero antes analizamos otros dilemas que, no por ser antiguos, revisten una gran actualidad, ya que el régimen jurídico de la suspensión merece una revisión normativa que persiga lograr una regulación más uniforme tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, así como más próxima a las posturas más garantistas con el principio de justicia cautelar. Recientemente se han modificado los reglamentos de desarrollo de la LGT por el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, que también recogemos en este trabajo»

### 4. «**¿Puede ser la limitación de pagos en efectivo del ordenamiento español contraria al Derecho de la Unión Europea?**»

 JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ. Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

Recibido: Marzo, 2023 - Aceptado: Mayo, 2023

#### **Resumen**

«El art. 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, introdujo en nuestro ordenamiento la limitación de pagos en efectivo, régimen modificado a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio. Apenas unos meses después el TJUE se pronunció por primera vez sobre la adecuación al ordenamiento comunitario del régimen de limitación de pagos en efectivo de un Estado miembro (Bulgaria) en la STJUE de 6 de octubre de 2021, ECOTEX Bulgaria, asunto C-





544/19. En este estudio, tras examinar la posición del TJUE y de otras instituciones comunitarias, valoramos si nuestro régimen interno es compatible con esta jurisprudencia.»

## 5. «Vivienda y medio ambiente: bonificaciones en la cuota de los impuestos locales»

 ESTEBAN QUINTANA FERRER. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universitat de Girona

Recibido: Enero, 2023 - Aceptado: Febrero, 2023

### Resumen

«En el presente trabajo se examinan las posibilidades que la Ley de Haciendas Locales ofrece a los municipios para que puedan establecer y regular en sus ordenanzas fiscales bonificaciones medioambientales aplicables a la vivienda en la cuota de los impuestos locales, con el fin de incentivar la promoción, urbanización, construcción, transmisión, rehabilitación y uso de viviendas sostenibles. Este análisis se realiza tomando en consideración las bonificaciones para incentivar la instalación en las viviendas de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar y de puntos de recarga para vehículos eléctricos, así como otras bonificaciones susceptibles de recoger en sus presupuestos de hecho más genéricos elementos medioambientales en la vivienda»

### COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

1. Comenta: María García Padrón. Graduada en Derecho y Criminología. Universidad de Barcelona

- «**Tecnología y fiscalidad en el Siglo XXI**»

 ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. Atelier Libros. Barcelona, 2022, 248 páginas.



## VII. BIBLIOTECA LIBROS-MONOGRAFÍAS

### PUBLICACIONES DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

«PAPERS AEDAF»

	2023	AEDAF
	Paper	22
<p><b>LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS</b></p> <p><b>Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina</b></p> <p><b>Miguel Ángel Martínez Lago</b></p> <p>Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, UCM</p>		

### Índice general

#### Abreviaturas utilizadas

1. Introducción
2. Los conceptos de prestación patrimonial de carácter público y su indefinida especie no tributaria
  - 2.1. Tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público
    - 2.1.1. A propósito del concepto constitucional de tributo
    - 2.1.2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público, tributarias y no tributarias. Cambios legales propiciados por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre





- 2.1.2.1. Parafiscalidad y prestaciones patrimoniales de carácter público en la Ley General Tributaria
- 2.1.2.2. Exclusión de las PPPNT del ámbito de aplicación de la Ley de Tasas y Precios Públicos
- 2.1.2.3. Las PPPNT en el ámbito local. La importancia de la forma de prestación de los servicios en la Ley de Haciendas Locales
- 2.1.2.4. Tarifas y contraprestaciones económicas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos en régimen de derecho privado en la Ley de Contratos del Sector Público
- 2.2. Caracteres de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias
  - 2.2.1. La coactividad
  - 2.2.2. La inequívoca finalidad de interés público
- 3. Tipos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias
  - 3.1. Las PPPNT como figuras asistemáticas y hasta patológicas
  - 3.2. Clases de PPPNT
  - 3.3. Prestaciones patrimoniales públicas en la doctrina constitucional
    - 3.3.1. Tarifas o PPPNT retributivas o contraprestación por el uso de servicios públicos (STC 63/2019)
    - 3.3.2. Gravámenes, cargas o PPPNT impuestas sin contraprestación
      - 3.3.2.1. Cuotas obligatorias a colegio de huérfanos y asociación mutuo benéfica (STC 244/1991)
      - 3.3.2.2. Prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997)
      - 3.3.2.3. Descuentos impuestos en el sector farmacéutico (SSTC 83/2014,44/2015, 62/2015)
      - 3.3.2.4. Aportaciones de los usuarios ante determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud (STC 139/2016)
      - 3.3.2.5. Obligaciones derivadas de la financiación de planes de ahorro y de eficiencia energética, impuestas a las empresas productoras del sistema eléctrico (SSTC 167/2016; 174/2015; 187/2016; 188/2016; 196/2016; 197/2016; 198/2016)
  - 3.4. Otros supuestos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias





- 3.5. Los gravámenes temporales energético y bancario creados por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre
  - 3.5.1. Su regulación en una ley de contenido heterogéneo, resultado de una iniciativa defectuosa en su origen, tramitación y "enmienda"
  - 3.5.2. Naturaleza «no tributaria» y finalidad «extrafiscal» de los gravámenes temporales
  - 3.5.3. Competencias financieras de las Comunidades Autónomas
  - 3.5.4. Elementos configuradores
  - 3.5.5. Problemas constitucionales y de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea (remisión)
4. Principios y limitaciones constitucionales al establecimiento de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea
  - 4.1. Principios constitucionales
    - 4.1.1. Inaplicación de los principios materiales de justicia tributaria, pero no de la igualdad ex art. 14 CE
    - 4.1.2. Finalidad de interés público y asignación eficiente y económica de los recursos públicos
    - 4.1.3. Sujeción a la reserva de ley ex art. 31.3 CE
    - 4.1.4. Viabilidad de decretos-leyes por razones de extraordinaria y urgente necesidad
    - 4.1.5. Integración en el contenido eventual de las leyes de Presupuestos y en otras leyes heterogéneas
    - 4.1.6. Inclusión en leyes resultado de la iniciativa legislativa popular
    - 4.1.7. Inaplicación de reglas contra la doble imposición interna ex art. 6 LOFCA
    - 4.1.8. Huida del Presupuesto y debilitamiento del control
    - 4.1.9. Otras limitaciones y principios de aplicación a las PPPNT. ¿La vía de apremio?
  - 4.2. Compatibilidad de las PPPNT con el Derecho de la Unión Europea
    - 4.2.1. Derechos de propiedad, libertad de empresa y principio de proporcionalidad
    - 4.2.2. Coherencia con los fines y principios de la legislación sectorial
    - 4.2.3. Problemas que suscitan los gravámenes temporales energético y bancario en relación con el Derecho de la Unión Europea



## 5. A modo de recapitulación

### Bibliografía citada

#### 1. Introducción

El 28 de diciembre de 2022, el Boletín Oficial del Estado (BOE) publicaba el texto de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Un título expresivo del orden y sistemática del legislador actual —aunque quizás ningún tiempo pasado fue mejor— o prueba de su humor y generosidad con el santoral de ese día.

Dejando aparte el impuesto llamado así, sin camuflajes, la ley contempla dos gravámenes más, también temporales y guiados —es un suponer— por el encomiable propósito de la solidaridad. Uno es el *gravamen temporal energético* (GTE) y otro es el *gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito* (GTECEFC). En ambos casos, el legislador ha calificado a estas figuras como *prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario*, si bien no han faltado voces, sino todo lo contrario, que las han llamado impuestos, incluso desde las filas del propio Gobierno de coalición que las impulsó.

Así lo recordaba, por ejemplo, López-Bas (2022), refiriéndose al último debate del «Estado de la Nación» celebrado entre los días 12-14 de julio de 2022, en el que el Presidente del Gobierno anunciaba un «impuesto sobre los beneficios extraordinarios de las grandes empresas energéticas» y otro «impuesto excepcional y temporal a las grandes entidades financieras que se están beneficiando de la subida de los tipos de interés». Esa misma calificación de impuestos la reiteró también el Presidente en el debate de la segunda moción de censura formulada por el grupo ultraderechista de Vox en marzo de 2023.

Para resolver definitivamente la duda de su naturaleza, habrá que esperar a lo que diga en su momento el Tribunal Constitucional. Pero, ya sabemos lo que el intérprete de la Constitución ha señalado en otras ocasiones, pues el concepto de prestación patrimonial de carácter público (PPCP) o, al menos, la indicación de sus notas fundamentales se lo debemos a su doctrina (Litago Lledó, 2019: 89), plasmada legalmente varios años después en otro fruto del legislador: la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y de Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (LCSP).

Esta ley ha reavivado el debate, siempre abierto, entre tasas y tarifas y ha propiciado varios cambios normativos con la introducción formal de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias (PPPNT). Sánchez López





(2019: 1) opina que la LCSP reabre también la discusión en torno al concepto de PPCP del art. 31.3 CE, mientras que Simón Acosta (2020: 14), considera que «el reconocimiento, por parte del TC, de la existencia de prestaciones patrimoniales de carácter público entre particulares es lo que ha llevado al legislador a crear la figura de la tarifa como prestación patrimonial de carácter público debida a una persona o entidad que presta un servicio público sin estar integrada ni formar parte de la Administración pública». Martín Queralt et al. (2020: 52) dicen que el concepto de PPPNT es de creación jurisprudencial y doctrinal antes que legal y con él se pretendería justificar a nuevas fórmulas de financiación pública distintas de los tributos, como son los que algunos llaman «precios de naturaleza tributaria» o «precios administrativos» por venir fijados o aprobados por la Administración (Tornos Mas, 2017).

Este trabajo aborda, a petición del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), el estudio de la figura de las PPPNT, la problemática y patología de esta «especie invasora», en palabras de Cruz Amorós (2022B: 1), quien destaca que aunque venía siendo anecdótica de los ámbitos propios del Derecho Financiero, últimamente muestra su potencial devorador de especies tributarias; primero las tasas y ahora los impuestos; preguntándose: «¿cómo ha sido posible que una figura jurídica desarrollada para superar las dificultades de aplicación coactiva de determinadas tarifas por la prestación de ciertos servicios públicos, desborde su finalidad inicial, y después de absorber a las tasas se atreva a encubrir gravámenes impositivos?» (*ibidem*: 3). Merecería que el Tribunal Constitucional se replanteara su doctrina sobre las PPPNT, con la que se ha dado cobertura a los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, pues nada se gana con estas figuras, tan ingeniosa imprecisas, en términos de justicia ni de seguridad jurídica (Lago Montero, 2021: 167).

Varios autores opinan que las PPPNT suponen una «*huida del Derecho Financiero y Tributario*». Así cabe citar a Ortiz Calle (2013), Aneiros Pereira (2018: 20 y ss.), Litago Lledó (2019: 88), Martínez Sánchez (2019B: 72), Menéndez Moreno (2022C: 8) y Marín- Barnuevo (2022: 759-761). Este último señala las siguientes consecuencias de la utilización de categorías «no tributarias»: (i) Desvirtuación del concepto de sistema tributario, quedando al margen del mismo determinadas figuras, provocando pérdidas de información y control. (ii) Carencia de un régimen jurídico suficientemente caracterizado, en claro detrimento de la seguridad jurídica. (iii) Inaplicación de principios y reglas que han sido establecidos por referencia a los tributos, entre los que estarían la prohibición de doble imposición interna (art. 6 LOFCA); la reserva legal al establecimiento de beneficios fiscales (art. 133.3 CE) y el deber de consignación —de los que afecten a los tributos estatales— en los Presupuestos Generales del Estado (art. 134.2 CE); la prohibición de creación de tributos por las leyes de Presupuestos (art. 134.7 CE); o la prohibición a las





Comunidades Autónomas de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio (art. 157.2 CE). (iv) Atenuación de la exigencia de ley en la regulación de los elementos de las PPPNT, favoreciendo el empleo de los decretos-leyes por no darse una afectación al deber de contribuir. (v) Alteración del control judicial por los órganos especializados en materia tributaria competentes para el conocimiento y resolución de recursos. Palao Taboada (2023: 23) prefiere reducir esa huida a los principios del art. 31.1 CE. A ello nos referiremos en este trabajo, así como a la compatibilidad de las PPPNT con el Derecho de la Unión Europea. El autor citado en último lugar ha señalado que las PPPNT constituyen figuras lo suficientemente confusas dogmáticamente como para servir a la simple finalidad de ocultar la verdadera naturaleza impositiva a la opinión pública (*ibídem*: 55).

La estructura que sigue obedece a la intención de explicar el concepto de prestación patrimonial de carácter público y el subconcepto al que formalmente se priva de naturaleza tributaria (ap. 2). La indagación procurará seguir los pasos que se han dado en la legislación y jurisprudencia —sobre todo constitucional—, identificando la variada tipología de prestaciones patrimoniales públicas que tienen o carecen de la consideración de tributarias y por la novedad de los gravámenes temporales que citábamos antes, se comentarán estas muestras patológicas del quehacer del legislador, resaltando en suma problemas de técnica legislativa y de concepción del sistema fiscal (ap. 3). Para no quedarnos solamente con una descripción topográfica de las figuras a las que el legislador ha negado naturaleza tributaria, se observarán los principios constitucionales que las han de informar y también limitar en su establecimiento, así como los principios y reglas del ordenamiento de la Unión Europea, tratando de desentrañar la compatibilidad a este respecto de las prestaciones en examen (ap. 4). Se hará una recapitulación fina (ap.5) y se indicarán las fuentes bibliográficas que aparecen citadas a lo largo del trabajo.



## VIII. CONDICIÓN HUMANA

[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

NOVIEMBRE, 2023

### I. SUMARIO

- 1. El Tribunal Supremo autoriza el cierre temporal de cinco centrales eléctricas que pidió Naturgy
- 2. El Tribunal Supremo confirma la pena de 8 años y medio de inhabilitación a una exalcaldesa de Alcalá del Valle (Cádiz) por realizar 128 contrataciones irregulares
- 3. El Tribunal Supremo aprecia desviación de poder en la propuesta del Fiscal General del Estado para promover a Dolores Delgado como fiscal de Sala
- 4. El Tribunal Supremo fija que puede acceder a la jubilación anticipada involuntaria el socio trabajador de una cooperativa extinguida por pérdidas económicas
- 5. El Tribunal Supremo anula el nombramiento de la presidenta de Consejo de Estado por no reunir el requisito legal de "jurista de reconocido prestigio"

### II. DESGLOSE SUMARIO

- 1. El Tribunal Supremo autoriza el cierre temporal de cinco centrales eléctricas que pidió Naturgy (10.11.2023)

*El tribunal desestima que se reconociese su derecho a ser indemnizada por los daños y perjuicios sufridos*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha autorizado el cierre temporal de las plantas eléctricas de ciclo combinado de Palos de la Frontera 1 y 3, Cartagena grupo 2 y 3, y Sagunto grupo 3, en los términos contenidos en la solicitud presentada el 25 de mayo de 2017 por Naturgy Generación S.L.U ante la Administración.

**Ello supone la estimación parcial del recurso de Naturgy contra la desestimación por silencio administrativo de la solicitud de cierre temporal por cuatro años de dichas plantas que presentó el 25 de**





**Mayo de 2017** ante la Dirección general de Política Energética, primero, y al secretario de Estado de Energía, después, alegando que, debido al bajo factor de carga, las centrales se habían visto afectadas con rentabilidad económica muy inferior a la necesaria para recuperar la inversión.

**El Supremo concluye que los efectos del doble silencio administrativo en este caso son las determinadas por la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas**, que establece que “cuando el recurso de alzada se haya interpuesto contra la desestimación por silencio administrativo de una solicitud por el transcurso del plazo, se entenderá estimado el mismo si, llegado el plazo de resolución, el órgano administrativo competente no dictase y notificase resolución expresa”, sin que sea de aplicación la excepción prevista en el propio precepto referida a los supuestos en que, como consecuencia de la estimación, se transfieran al solicitante o a terceros facultades deservicio público.

**Sin embargo, el tribunal desestima la segunda pretensión de la parte recurrente**, que pedía que se reconociese su derecho a ser indemnizada por los daños y perjuicios sufridos como consecuencia del hecho de haber mantenido a disposición del sistema eléctrico las cinco centrales a que se refiere su recurso, en el período comprendido entre la fecha en que la Administración debió responder a su solicitud de cierre, es decir, desde el 25 de mayo de 2018, hasta el momento en que gane firmeza la sentencia que ponga fin a las presentes actuaciones. Naturgy señalaba que el importe de la indemnización habría de fijarse en ejecución de sentencia, una vez que sea conocida la fecha en la que puede proceder al cierre de las centrales.

**El Supremo argumenta que la parte recurrente no acompañó su demanda de documento alguno que justificase la procedencia de la indemnización que reclama**, como exige el artículo 56.3 de la Ley de la Jurisdicción, ni tampoco hizo ninguna referencia a ningún extremo relacionado con dicha pretensión, ni propuso medio de prueba alguno al respecto, según exige el artículo 60.1 de la Ley de la Jurisdicción para los puntos de hecho necesitados de prueba, sino que difirió todo lo relativo a la prueba de los daños y su cuantía a la fase de ejecución de sentencia.

Y la Sala considera que no cabe suplir la prueba de los daños durante la fase procesal destinada a ello, que es el período de prueba, por una remisión en bloque de toda esa actividad de acreditación de los hechos constitutivos de la pretensión a una fase posterior a la sentencia que debe pronunciarse sobre la realidad de los mismos.





▪ **2. El Tribunal Supremo confirma la pena de 8 años y medio de inhabilitación a una exalcaldesa de Alcalá del Valle (Cádiz) por realizar 128 contrataciones irregulares (14.11.2023)**

*La sentencia explica que los hechos son constitutivos de un delito continuado de prevaricación administrativa al tratarse de casos de "contratación directa por el Alcalde de trabajadores municipales, con la intervención directa del otro acusado, Concejal de Bienestar Social, con absoluta prescindencia del procedimiento adecuado y sin respetar los principios de publicidad, concurrencia, igualdad, mérito y capacidad*

**La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 8 años y medio de inhabilitación a la exalcaldesa de Alcalá del Valle (Cádiz) D.C. y al exconcejal de Bienestar Social J.H. por un delito continuado de prevaricación** en relación con la contratación directa de trabajadores municipales al margen del procedimiento establecido entre marzo y septiembre de 2015.

Los hechos probados recogen que la entonces **alcaldesa y el concejal de Bienestar Social**, conociendo que el procedimiento era inadecuado, **realizaron hasta 128 contratos temporales, amparándose en supuestas necesidades sociales de los contratados**. Las contrataciones las formalizaba la alcaldesa, que las firmaba o lo hacía otro concejal por delegación suya, previa propuesta del concejal de Bienestar Social.

En marzo de 2015, tras la firma de unos cincuenta contratos de una duración de unos tres o cuatro días, la Interventora del Ayuntamiento de Alcalá del Valle advirtió **que las contrataciones no se ajustaban a derecho**. En su informe se comunicaba a los dos acusados que ninguno de los contratos respetaba el procedimiento para la selección de personal laboral temporal al servicio de las Administraciones Públicas.

**La Interventora reparaba que no constaba ni informe previo sobre la existencia de crédito para la contratación**, ni confección de las bases de selección en las que se determinasen los trabajos a realizar, ni sistema elegido de selección, ni requisitos de los aspirantes, ni méritos a valorar y forma de acreditarlos, ni pruebas a realizar. Tampoco se elaboraron unas bases para la contratación, que es competencia del alcalde, ni hubo convocatoria anunciada en el tablón anuncios ni en el BOP ni el INEM, según los hechos probados.

La Sala desestima el recurso de casación interpuesto por los dos condenados contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que confirmó la dictada por la Audiencia Provincial de Cádiz, que impuso a ambos la citada pena de 8 años y medio de inhabilitación especial para el cargo de alcalde, teniente de alcalde, concejal y cualquier cargo de naturaleza electiva y que implique una participación en el Gobierno municipal, autonómico, estatal o europeo.





La sentencia explica que los hechos son constitutivos de un delito continuado de **prevaricación administrativa**, al tratarse de casos de "contratación directa por el Alcalde de trabajadores municipales, con la intervención directa de otro acusado, Concejal de Bienestar Social, **con absoluta prescindencia del procedimiento adecuado y sin respetar los principios de publicidad, concurrencia, igualdad, mérito y capacidad**, constituyen supuestos paradigmáticos de prevaricación, en cuanto con ellos se infringen no solo los aludidos condicionamientos constitucionales del empleo público, sino también los principios igualmente constitucionales de objetividad e interdicción de la arbitrariedad que rigen la actuación administrativa".

Agrega que la ilegalidad de tal proceder "**es tan flagrante y de tan general conocimiento que no puede ser ignorada por quien ostenta la máxima autoridad municipal**, cuente o no con la advertencia en ese sentido de los funcionarios técnicos del Ayuntamiento; y no menos evidente es la injusticia del resultado provocado, y con ello la arbitrariedad de la resolución, pues la contratación "a dedo", sin publicidad ni igualdad de oportunidades, impide que puedan optar al empleo otros posibles candidatos que puedan tener igual o mayor capacidad para desempeñarlo y necesitarlo tanto más que la persona favorecida".

Recuerda que el **delito de prevaricación administrativa tutela el correcto ejercicio de la función pública** de acuerdo con los parámetros constitucionales de servicio prioritario de los intereses generales, el sometimiento a la ley y el derecho. Por ello, -explica el tribunal- la sanción de prevaricación garantiza el debido respeto a la imparcialidad y objetividad en el ámbito de la función pública y el principio de legalidad como fundamento básico de un estado social y democrático de derecho, frente a ilegalidades severas y dolosas, respetando coetáneamente el principio de intervención mínima del ordenamiento penal.

### ▪ **3. El Tribunal Supremo aprecia desviación de poder en la propuesta del Fiscal General del Estado para promover a Dolores Delgado como fiscal de Sala (21.11.2023)**

*La sentencia acuerda retrotraer las actuaciones al momento anterior al de elevar al Consejo de Ministros la propuesta*

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha estimado en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 907/2022, de 4 de octubre (BOE de 5 de octubre de 2022), por el que se promueve a la categoría de fiscal de Sala a Dolores Delgado García y se le nombra fiscal de Sala de la Fiscalía Togada del Tribunal Supremo.

Dicho acto fue adoptado por el Consejo de Ministros, a propuesta del Fiscal General del Estado. Es en la propuesta realizada por éste donde la sentencia aprecia desviación de poder. La desviación de poder consiste en "el ejercicio de





potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico”.

En este caso, la sentencia considera acreditado que **la finalidad buscada por el Fiscal General del Estado fue asegurar a Dolores Delgado García su promoción a la máxima categoría de la Carrera Fiscal**, tratando de llenar lo que, en opinión del proponente, es una carencia de la legislación en vigor. **Ello se aparta de la finalidad propia de la potestad de resolver convocatorias para plazas del Ministerio Fiscal**, cuyas vacantes deben proveerse fundamentalmente con arreglo al criterio del mérito.

La sentencia acuerda retrotraer las actuaciones al momento anterior al de elevar al Consejo de Ministros la propuesta del Fiscal General del Estado, a fin de que se realice otra nueva, teniendo en cuenta cuanto queda dicho sobre la finalidad de la potestad de resolver convocatorias para plazas en el Ministerio Fiscal.

#### ▪ 4. El Tribunal Supremo fija que puede acceder a la jubilación anticipada involuntaria el socio trabajador de una cooperativa extinguida por pérdidas económicas (24.11.2023)

*La Sala de lo Social examina el caso de una socia trabajadora de una cooperativa a la que el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) denegó el acceso a la jubilación anticipada por no haber acreditado el cobro de una indemnización*

La Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha fijado como doctrina que puede acceder a la jubilación anticipada voluntaria el socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado que ve extinguida su relación como consecuencia del acuerdo adoptado por la Asamblea General, debido a la deficiente situación económica de la mercantil.

El tribunal considera que en esos casos no cabe rechazar la solicitud de jubilación invocando que no se ha percibido la indemnización propia de los despidos objetivos o colectivos.

La Sala aplica esta doctrina al caso concreto examinado en esta sentencia que afectó a una socia trabajadora de una cooperativa a la que el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) denegó el acceso a la jubilación anticipada por no haber acreditado el cobro de una indemnización.

La demandante integraba junto a otra socia una cooperativa de trabajo. En junio de 2015 comunicaron a la autoridad laboral la extinción de sus contratos por cese de actividad debido a causas económicas por disminución de las ventas y acumulación de pérdidas desde 2009. Tras ser declarada en situación de desempleo, solicitó una pensión jubilación que le fue denegada por el INSS.

Un juzgado de lo Social de Huesca reconoció el derecho de la demandante a cobrar la pensión de jubilación en una sentencia que fue confirmada por el Tribunal



Superior de Justicia de Aragón. Disconforme con el fallo, el INSS recurrió al Tribunal Supremo que ahora ha rechazado su recurso.

**La Sala explica que “no cuestionándose la involuntariedad, ni existiendo indicios de fraude, resultaría excluyente elegir a los socios trabajadores de cooperativas que acreditaran el percibo de una indemnización desconocida en el régimen jurídico de su vínculo societario”.**

La sentencia, ponencia del presidente en funciones de la Sala, Antonio Sempere, explica que el artículo 207.1 de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS) establece los requisitos para acceder a la jubilación anticipada derivada del cese en el trabajo por causa no imputable a la libre voluntad del trabajador, **pero no regula los específicos de los socios trabajadores de cooperativa de trabajo asociado.**

La Sala indica que el listado de supuestos contemplados en dicho artículo tiene un carácter cerrado, de numerus clausus, pero concluye que también su tipología ha de interpretarse de “modo coherente cuando se trata de atender a situaciones planteadas a quienes se encuentran en el Régimen General de la Seguridad Social y no poseen la condición de personal asalariado sino de socios trabajadores en una cooperativa de trabajo asociado”.

Añade que, aunque resulta innegable que la voluntad de la cooperativista ha influido de manera decisiva en la adopción extintiva, especialmente dado el escaso número de socios, **debe prevalecer la contemplación del caso desde la peculiaridad de estas entidades.**

Para la Sala, “lo innegable es que la socia ha quedado sin ocupación, que ha sido admitida como beneficiaria de las prestaciones por desempleo, que nadie ha cuestionado la realidad de los problemas económicos y que la disolución de la cooperativa en modo alguno puede considerarse como una situación exclusivamente dependiente de su voluntad, al menos en tanto no se acredite”.

Concluye que “aunque estemos ante un cooperativista en el que pueda primar la relación societaria y en el que la extinción de su relación ha sido conformada -mediatamente a través de su participación como socio en el acuerdo de solicitar la declaración de concurso de acreedores- a través de la concurrencia de su voluntad, lo cierto es que se ha quedado sin trabajo”.

El tribunal subraya que su doctrina **“se mueve en la línea querida por el legislador: evitar supuestos de fraude, pero abrirla puerta a casos en que realmente la voluntad del trabajador esté ausente de la causa extintiva y esta sea una de las específicamente contemplada”.**

▪ **5. El Tribunal Supremo anula el nombramiento de la presidenta de Consejo de Estado por no reunir el requisito legal de “jurista de reconocido prestigio” (30.11.2023)**





*La sentencia, ponencia del presidente de la Sala, Pablo Lucas Murillo de la Cueva, estima un recurso de la Fundación 'Hay Derecho'*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha anulado el nombramiento de Magdalena Valerio Como presidenta del Consejo de Estado, acordado mediante Real Decreto de 31 de octubre de 2022, al no reunir dicha persona el requisito de "jurista de reconocido prestigio" exigido por el artículo 6 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado.

La sentencia, ponencia del presidente de la Sala, Pablo Lucas Murillo de la Cueva, estima un recurso de la Fundación 'Hay Derecho'. Los magistrados explican que Valerio reúne solo uno de los dos requisitos que fija el citado artículo de la Ley para presidir el Consejo de Estado, que es el contar con experiencia en asuntos de Estado, pero no el de ser jurista de reconocido prestigio.

"El tenor literal del artículo sexto es cristalino -señala la Sala-: son dos las condiciones que debe reunir quien asuma la presidencia de este órgano. **No hay excepción, ni matización, ni preferencia de la una sobre la otra.** Y la razón de ser de ambas es distinta pero concurrente: asegurar que quien esté al frente del Consejo de Estado reúna la doble cualificación que quiere el legislador. Es decir, prestigio jurídico y conocimiento experto de los asuntos de Estado".

Añade que "la notoria y sobresaliente trayectoria de doña Magdalena Valerio Cordero -ministra, diputada, consejera, teniente de alcalde, concejal, entre otras responsabilidades públicas- sin duda alguna acredita su profunda experiencia en asuntos de Estado, **pero no sirve para tenerla por jurista de reconocido prestigio.** Su curriculum vitae muestra una carrera funcionarial meritoria, pero de ella no se puede deducir la pública estima en la comunidad jurídica que implica el prestigio reconocido. Desde luego, nada consta en el expediente en este sentido y tampoco se halla en el procedimiento indicación alguna sobre la misma".

Según subraya la sentencia, "es verdad que la Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados se pronunció a favor del nombramiento de la Sra. Valerio Cordero. Apreció en su dictamen, tal como le impone la disposición adicional tercera 1 a) de la Ley 3/2015, su idoneidad y la ausencia de conflicto de intereses. Ahora bien, ese juicio no es equivalente al que debe hacerse cuando es preciso determinar si quien comparece ante ella reúne o no la condición de jurista de reconocido prestigio. La idoneidad es algo diferente, indica adecuación o la cualidad de apropiado para algo, por seguir con la Real Academia Española, pero no incorpora el requisito específico de la Ley Orgánica, y se corresponde con el carácter político de este órgano parlamentario. **Es, pues, la suya una valoración de esa naturaleza, política y no de carácter técnico-jurídico**".

Sobre la falta de legitimación de la Fundación recurrente, que alegó la Abogacía del Estado, la Sala examina su jurisprudencia y lo descarta argumentando, primero, **que no estamos ante un partido, ni ante una estructura vinculada a un partido**, y que por tanto no son aplicables los criterios sentados a propósito de





ellos, criterios que serían extensibles organizaciones o entidades instrumentales, vinculadas formal o materialmente a los mismos.

“Nos encontramos, por el contrario, con una **fundación surgida autónomamente, que lleva constituida varios años durante los cuales viene desarrollando regularmente su actividad en pro del Estado de Derecho** en diversos campos. Lo ha hecho, a menudo, en colaboración o con la ayuda de organismos públicos españoles e, incluso, con la Comisión europea, la cual, como es notorio, viene impulsando la profundización en el Estado de Derecho y la prevención de la regresión en sus principios esenciales mediante diversas iniciativas que no parece necesario recordar ahora por ser notorias”, dicen los magistrados.

“En otras palabras, la Fundación 'Hay Derecho' **no es una pantalla instrumental creada para litigar, sino una entidad que se ha hecho un lugar propio en el conjunto de formaciones de la sociedad civil española que persiguen finalidades de interés público o social**”, afirma.



FUNDACION PARA LA PROMOCION  
DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

# IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

XXVIII Semana  
de Estudios  
de Derecho  
Financiero

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES  
MADRID, 1982



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.  
<https://www.fundef.org/>